

# 更正処分の理由附記

—行政手続法に定める処分理由と税法上の処分理由の  
異同について—

中 村 秀 利

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

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

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

通則法 23 年改正により、国税に関する処分について、行手法 8 条《理由の提示》及び 14 条《不利益処分の理由の提示》の各規定が適用されることとなったことから、平成 25 年 1 月 1 日以降は、白色更正についても理由の提示が義務付けられるなど、理由提示の必要とされる処分の範囲が拡大した。

青色更正に関しては、理由附記制度の趣旨目的、附記すべき理由の程度等について数多くの裁判例等が存するが、白色更正の理由提示に関しては、いまだ十分な議論はされていないため、白色更正を行うに当たり、更正通知書にどの程度の理由を記載すべきかは必ずしも明らかとはいえない状況にある。

そこで、本研究においては、行手法所定の理由提示及び各個別法所定の理由附記に関し、制度の趣旨目的や記載すべき理由の程度等を検討した上で、白色更正に求められる理由の程度を中心に考察する。また、白色更正に係る取消訴訟において、通則法 23 年改正前までは格別問題視されなかった処分理由の差替えについて、上記改正を踏まえ、その可否や許容範囲についても考察する。

### 2 研究の概要

#### （1）最高裁平成 23 年判決の検討

行手法が平成 6 年 10 月 1 日に施行された後、同法所定の理由の提示に関する下級審の裁判例が相当数蓄積されてきた中、最高裁平成 23 年判決は、建築士法に基づき行われた一級建築士免許取消処分の適否が争われた事案において、以下のとおり、同法 14 条の解釈等につき最高裁として初めての判断を示した。

#### イ 行手法 14 条 1 項が理由提示を命じた趣旨

行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出た

ものと解される。

ロ 提示すべき理由の程度の判断枠組み（考慮要素）

当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。

ハ 建築士懲戒処分において提示すべき理由の程度

処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件処分基準の適用関係が示されなければ、処分の名宛人において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたのかを知ることは困難であるのが通例と考えられる。

このように、最高裁平成 23 年判決は、建築士法に基づき行われた建築士免許取消処分について、本件処分基準の下での当否という事例判断をしたものではあるが、一般論として、行手法 14 条所定の理由提示の趣旨・目的や、提示すべき理由の程度の判断枠組みについて判示していることから、白色更正における理由提示を考察する上で、非常に重要な意義を有するものといえる。

（２）行手法制定前の理由附記に関する判例法理

行手法制定前は、行政処分全般に対して理由提示を命じる法律はなく、所得税法などの個別法において、理由附記を義務付ける規定が存するのみであった。

こうした中、個別法に基づく理由附記に関する判例法理は、青色更正に関する事案で発展し、青色申告承認取消処分に関する事案によって不利益処分一般に拡張される可能性を開き、一般旅券発給拒否処分や公文書非開示決定処分に関する事案によって不利益処分一般に通づるものとして形成されてきた。

このように、行手法制定前において、累次の最高裁判決により形成されてきた理由附記に関する判例法理を整理すると、以下のようなものとなる。

#### イ 理由附記の趣旨及び理由不備の法的効果

処分庁の判断の慎重と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てに便宜を与える趣旨に出たものであり、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。

#### ロ 理由の程度の判断枠組み（考慮要素）

処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである。

#### ハ 附記すべき理由の程度

上記イの理由附記の趣旨からすれば、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了知し得るものでなければならぬ。

### （３）最高裁平成 23 年判決と従前の判例法理の異同等

行手法所定の理由提示の解釈に当たり、理由附記に関する従前の判例法理は、積極的に否定されるものではなく、原則として妥当し、行手法によって新たに導入された手続と従前の判例法理との間の調整は、判例学説に委ねられたものと解されることから、最高裁 23 年判決と従前の判例法理の異同等を検討する。

#### イ 理由提示の趣旨及び理由不備の法的効果

最高裁平成 23 年判決は、行手法 14 条 1 項が理由提示を命じた趣旨として、処分適正化機能及び争点明確化機能の二つの機能を示しており、これは、従前の判例法理が妥当することを確認したものと解される。

また、従前の判例法理は、理由附記に関する瑕疵について、処分の内容的適否とは一応無関係に独立の取消原因となると構成した。最高裁平成 23 年判決は、この点を明確には判示していないものの、従前の判例法理同様、単独で取消原因となることを確認したものと看取し得る。

#### ロ 理由の程度の判断枠組み（考慮要素）

最高裁平成 23 年判決と従前の判例法理とを対比してみると、最も注

目されるのは、「当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無」を考慮要素に組み入れたことである。これは、行手法 12 条 1 項が行政庁に対して処分基準の設定及び公表の努力義務を課したことを重視し、これを反映させることにより、理由附記に関する従前の判例法理を深化させたものと解される。

また、同判決は、「当該処分の原因となる事実関係の内容」を考慮要素に組み入れているが、これは、理由の程度を判断する上で考慮要素となることを改めて明確にしたものと思われる。

#### ハ 提示すべき理由の程度

最高裁平成 23 年判決は、建築士懲戒処分においては処分基準の適用関係を提示すべきとした。この点、従前の判例法理では、「…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…」とされていたことから、従来は処分基準の提示は必要ないと考えられていたが、行手法の制定に伴い処分基準の設定・公表が努力義務化されたことから、その後の学説や下級審判決においては、処分基準の具体的適用関係も示すべきとされてきた。

このような状況の下、同判決は、建築士懲戒処分の裁量性等を重視し、処分基準の適用関係も提示すべき旨判示したものと解される。

#### (4) 白色更正における理由提示の考察

国税に関する処分については、行手法が定める理由提示に関する規定以外の各規定は依然として適用されないことから、一般行政処分とはその適用範囲が大きく異なる。そのため、行手法所定の理由提示に関する解釈が、白色更正の理由提示においてもそのまま妥当すると解し得るか否かを検討する。

#### イ 理由提示の趣旨及び理由不備の法的効果

行手法 14 条 1 項が理由提示を命じた趣旨及び理由提示に瑕疵があった場合の法的効果については、理由附記に関する従前の判例法理が妥当することを確認したものと解され、白色更正の理由提示に関しても、こ

れと別異に解する格別の事情は見当たらない。

したがって、白色更正における理由提示の趣旨及び理由不備の法的効果については、「行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであり、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」と解するのが相当と思料する。

ロ 理由の程度の判断枠組み（考慮要素）

最高裁平成 23 年判決は、理由附記に関する従前の判例法理に加え、①「当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無」、②「当該処分の原因となる事実関係の内容」も考慮すべきとしたが、白色更正における理由の程度を判断する上でも、これらの要素を考慮すべきとされるのが問題となる。

上記①について、国税に関する処分においては、処分基準の設定・公表の努力義務を命じる行手法 12 条は今般の改正によっても依然として適用除外とされていることから、白色更正における理由の程度を判断する上では、「処分基準の存否等」を考慮要素とする必要はないと解するのが相当であり、このように解することは、青色更正の理由附記において「処分基準の存否等」を考慮要素とされていないことと整合的といえよう。

そして、上記②については、最高裁平成 23 年判決がこの点を改めて明確にしたものと推し量れることに鑑みれば、白色更正に係る理由の程度を判断する上で、一般行政処分同様、考慮要素の一つと解すべきと考える。

以上のことから、白色更正における理由の程度の判断枠組みとしては、「当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべき」と解するのが相当であり、処分基準の存否等を考慮要素とする必要はないものと思料する。

## ハ 提示すべき理由の程度

### (イ) 処分基準の適用関係について

最高裁平成 23 年判決は、建築士懲戒処分においては処分基準の適用関係も提示すべき旨判示したが、白色更正における理由の程度を判断する上で処分基準の存否等を考慮要素とする必要はないと解されることから、白色更正に係る理由提示においては、原則として、処分基準の適用関係を提示すべき必要はないものとする。

仮に、白色更正における理由の程度を判断する上で処分基準の存否等が考慮要素となり得るとしても、租税行政庁は、課税要件が充足されている限り、租税の減免の自由はなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない（合法性の原則）し、各税法においては、建築士法のような裁量性を有する規定は存しないのであるから、いずれにしても処分基準の適用関係を提示すべき必要はないものと思われる。

もっとも、法令解釈基準である基本通達が処分基準に当たるかは必ずしも明らかではないが、白色更正を行うに当たり、基本通達の適用等に関して納税者との間で争いがあるような場合には、理由提示の趣旨目的に鑑み、その適用関係についても提示すべき必要があるであろう。

### (ロ) 青色更正に係る理由附記との異同について

青色更正に係る理由附記に関しては、帳簿否認と評価否認とを区分し、前者の場合には、更正をした根拠を帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示することが要求される（帳簿否認の法理）のに対し、後者の場合には、帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示するものでないとしても、理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示すれば足りる（評価否認の法理）とされている。

しかし、白色申告者に義務付けられた記帳・記録保存に関する制度

においては、青色申告制度とは異なり、納税者の帳簿書類について、一定の基準の充足と一定の水準の維持を要求するものとは解せず、その記載内容等に高い信頼性を置くものと解することもできないのであるから、簡易な方法により記帳・記録義務が課された白色申告者においては、帳簿否認の法理は妥当しないと解するのが相当であり、その更正に当たっては、帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料の摘示を要するものではないと解される。

- (ハ) 以上の検討を踏まえると、白色更正において提示すべき理由の程度としては、従前の判例法理に従い、「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得るものでなければならぬ」と解するのが相当であり、原則として処分基準の適用関係を提示する必要はなく、また、青色更正における帳簿否認の法理は妥当しないものと解される。

#### (5) 白色更正に求められる提示理由の検討

白色更正で提示すべき理由は、処分根拠規定や処分原因事実の内容等を総合考慮して決定すべきと解されることから、実際に白色更正を行うに当たって提示すべき理由については、個々の事案に即して決定せざるを得ず、これを一般論として定式化することは困難といわざるを得ないが、納税者の記帳等の状況によっては、提示すべき理由の程度に一定程度の差異が生じるものと思われる。

そこで、十分な記帳等の状況にある事業者と、そうではない事業者に対する更正を想定した場合、記帳等の有無が提示理由に与える影響として考え得るのは、更正の対象となった取引（ないしは項目）を特定することが可能か否かであり、これらの者に対する提示理由においては、更正対象取引の記載の有無といった差異が生じるのではないかと考える。

また、白色更正における理由提示に当たり、納税者が知しついていると認められる事実について、どの程度提示すべきかといった問題も考えられ

るが、理由提示の趣旨に鑑みると、その提示が欠けても問題視されないと考えられるのは、いわゆる公知の事実や、その納税者が知り得ていたであろうと第三者をして容易に認められる事実などであり、たとえこれらの事実の提示がなかったとしても、違法性を帯びるものではないと思われる。

#### (6) 白色更正における処分理由の差替え

##### イ 白色更正における処分理由の差替えの可否

白色更正に係る取消訴訟に関しては、理由提示が義務付けられていなかった通則法 23 年改正前において、処分理由の差替えは許されると解されていた。

これに対し、青色更正に関しては、理由附記の趣旨との関係で処分理由の差替えが制限されるか否かについて、非制限説と制限説とが対立しており、下級審の裁判例も分かれている。こうした中、最高裁昭和 56 年判決は、青色更正処分取消訴訟における処分理由の差替えの可否に関する一般的な判断は明確に留保しつつ、処分理由の差替えを是認した原審の判断を結論において正当と判示していることから、青色更正の場合にいかなる基準、要件の下で処分理由の差替えが許されるかについては、依然として判例上未確定の状態にあるとされている。

通則法 23 年改正後の白色更正においては、青色更正の理由附記に比して求められる理由の程度に一定程度の差は認められるが、青色更正の理由附記と同様の趣旨の下、理由提示が義務付けられたのであるから、そうである以上、同改正後の白色更正に係る取消訴訟においては、青色更正の場合と同様、いかなる場合においても処分理由の差替えが許されると解することは困難であろう。

##### ロ 処分理由差替えの許容範囲

処分理由の差替えが許容される範囲を検討するに当たっては、上記最高裁昭和 56 年判決が参考になるとと思われる。

本判決に係る訴訟において課税庁は、更正理由とは異なる主張を追加しているが、その追加主張は、もともと更正の対象となっていた不動産

の販売価額に関するものであり、更正理由と追加主張は、同一物件の譲渡益に関するものであって、これに対して同判決が、「このような場合に被告人に本件追加主張の提出を許しても、……上告人に格別の不利益を与えるものではない」と判示したことに鑑みると、処分理由と新たな主張との間に基本的な課税要件事実の同一性が認められ、その新たな主張によって処分の相手方に格別の不利益を与えるものでないと認められる場合には、処分理由の差替えは許容されると解してよいものと思われる。

### 3 結論

白色更正の理由提示においては、理由附記に関する従前の判例法理は基本的に妥当し、最高裁平成 23 年判決が示した処分基準の適用関係については原則として提示を要せず、青色更正における帳簿否認の法理は妥当しないとの結論を得るに至った。

なお、実際に白色更正を行うに当たって提示すべき理由については、一般論として定式化することは困難といわざるを得ないが、納税者の記帳等の有無が提示理由に与える影響として考え得るのは、更正の対象となった取引(ないしは項目)の特定の可否であると考ええる。

また、通則法 23 年改正後の白色更正に係る取消訴訟においては、そこに理由提示が義務付けられた以上、青色更正の場合と同様、いかなる場合においても処分理由の差替えが許されると解することは困難であり、処分理由と新たな主張との間に基本的な課税要件事実の同一性が認められ、その新たな主張によって処分の相手方に格別の不利益を与えるものでないと認められる場合には、処分理由の差替えは許容されるであろうとの結論を得た。

国税に関する処分について、その適正化と納税者の予見可能性確保の観点から通則法 23 年改正が行われた現状においては、これまでも増して詳細な理由提示ないし理由附記を求める声が上がることとも推測されるが、今後数多くの裁判例が集積されていく中で、更なる議論が展開されるであろうと思

われる。

## 目 次

|                            |    |
|----------------------------|----|
| はじめに                       | 15 |
| 第1章 国税通則法改正に伴う論点整理         | 19 |
| 第1節 通則法 23 年改正の経緯等         | 19 |
| 1 通則法 23 年改正前における行手法の適用関係  | 19 |
| 2 通則法 23 年改正による行手法の適用関係等   | 20 |
| 第2節 行政手続法の概要               | 22 |
| 1 行政手続法制定の経緯               | 22 |
| 2 行政手続法の概要                 | 23 |
| 第3節 通則法 23 年改正に伴い新たに生じる論点  | 25 |
| 1 行政手続法が要求する理由の程度          | 25 |
| 2 処分理由の差替えの可否              | 26 |
| 第2章 行政手続法所定の理由提示           | 28 |
| 第1節 理由提示の適否を巡る最高裁判例        | 28 |
| 1 事案の概要等                   | 29 |
| 2 判示事項                     | 31 |
| 第2節 最高裁平成 23 年判決の検討        | 33 |
| 1 最高裁平成 23 年判決の位置付け        | 33 |
| 2 理由提示に関する最高裁平成 23 年判決の判断  | 34 |
| 第3節 行政手続法制定前の理由附記に関する判例法理  | 35 |
| 1 理由附記に関する主要な裁判例           | 35 |
| 2 理由附記に関する判例法理             | 43 |
| 第4節 行政手続法所定の理由提示           | 44 |
| 1 行手法制定後における従前の判例法理の位置付け   | 45 |
| 2 最高裁平成 23 年判決と従前の判例法理の異同等 | 45 |
| 3 小括                       | 50 |
| 第3章 白色更正における理由提示           | 52 |

|                               |    |
|-------------------------------|----|
| 第1節 白色更正における理由提示の考察           | 52 |
| 1 白色更正における理由提示と行手法所定の理由提示の異同等 | 52 |
| 2 白色更正に求められる提示理由の検討           | 62 |
| 第2節 白色更正の理由提示が争われた事案の検証       | 66 |
| 1 平成26年9月1日裁決                 | 66 |
| 2 平成26年11月18日裁決               | 70 |
| 3 平成26年12月10日裁決               | 73 |
| 第3節 大阪高裁平成25年判決の検証            | 78 |
| 1 事案の概要等                      | 78 |
| 2 大阪高裁平成25年判決の検証              | 79 |
| 第4章 白色更正における処分理由の差替え          | 84 |
| 第1節 処分理由の差替え                  | 84 |
| 1 問題の所在                       | 84 |
| 2 取消訴訟の訴訟物及び一般的な主張制限との関係      | 85 |
| 3 課税処分の同一性（総額主義又は争点主義）との関係    | 86 |
| 第2節 更正処分における処分理由差替えの可否        | 89 |
| 1 通則法23年改正前の白色更正に係る取消訴訟       | 89 |
| 2 青色更正処分取消訴訟                  | 90 |
| 第3節 白色更正における処分理由の差替え          | 92 |
| 1 白色更正における処分理由差替えの可否          | 93 |
| 2 処分理由差替えの許容範囲                | 94 |
| 結びに代えて                        | 96 |

## はじめに

平成 23 年度の国税通則法（以下「通則法」という。）の改正<sup>(1)</sup>（以下「通則法 23 年改正」という。）により、国税に関する法律に基づき行われる処分等について、平成 25 年 1 月 1 日以降、行政手続法（以下「行手法」という。）8 条《理由の提示》及び 14 条《不利益処分の理由の提示》<sup>(2)</sup>の各規定が適用されることとなった（通則法 74 条の 14 第 1 項、平 23 法 114 附則 41 条）<sup>(3)</sup>。このため、通則法 24 条に基づく更正を行う際には、従前の青色申告書に係る更正（以下「青色更正」という。）の際の理由附記の要請（所得税 155 条 2 項、法人税法 130 条 2 項<sup>(4)</sup>）に加え、改正後は白色申告書に係る更正（以下「白色更正」という。）についても理由の提示が義務付けられるなど、国税に関する法律に基づき行われる処分等について、理由の提示が必要とされる範囲が拡大した。

こうした中、国税に関する処分においては、行手法所定の理由提示の適否につき争われた裁判例はいまだ見受けられないものの、白色申告書に係る事業所得の更正の適否が争われた審査請求事案<sup>(5)</sup>や、相続税の更正の適否が争われた審査請求事案<sup>(6)</sup>において、理由提示に不備があるとして、処分の一部ないし全

---

(1) 平成 23 年 12 月 2 日法律 114 号による改正。

(2) 行手法において「理由の提示」という表現が用いられていることについては、同法が、処分は書面のみならず口頭で行うこともあるとの前提に立ち、口頭で行う処分は理由も口頭で示してよいとの立場に立っていることが指摘されている（宇賀克也『行政手続法の解説〔第 6 次改訂版〕』96 頁（学陽書房、2013））。

この点を踏まえ、本稿においては、行手法に基づくものは「理由の提示」ないし「理由提示」と表現することとする。

(3) ただし、平成 20 年ないし平成 25 年のいずれの年においても旧所得税法 231 条の 2《事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等》1 項の適用を受けなかった居住者等については、平成 26 年 1 月 1 日以後に行われる処分等につき適用される。

(4) 所得税法 155 条 2 項は「…附記しなければならない」と定めるのに対し、法人税法 130 条 2 項は「…付記しなければならない」と定めるなど、各個別法によって「附記」又は「付記」のいずれかが用いられているが、本稿においては、各個別法に基づくものは全て「附記」を用いることとする。

(5) 平成 26 年 9 月 1 日裁決裁決事例集 96 集 40 頁  
(<http://www.kfs.go.jp/service/JP/96/03/index.html>)。

(6) 平成 26 年 11 月 18 日裁決裁決事例集未登載

部が取り消された裁決が発生している状況にある。

法律や条例で義務付けられた理由附記を巡っては、それが十分なもののなのか、不十分であり違法をもたらすもののなのかについて、附記された理由の程度の問題として議論されてきた。これは、処分時に附記される理由の内容が詳細であればあるほど、処分の相手方にとっては、かかる処分の諾否の判断に大きく寄与する一方、行政庁にとっては、行政コストの増加につながりかねないといったこともその要因として考えられる。また、殊に課税処分に限っていえば、更正決定等に係る期間制限規定（通則法 70 条）が存することから、課税処分取消訴訟において、理由附記に不備があるとしてその処分が取り消された<sup>(7)</sup>後、適法な理由を附記して改めて課税処分を行おうとしても、それができない事態に陥ることもあり得るのであって<sup>(8)</sup>、このようなことは、課税処分の特殊性である処分の大量性・回帰性とあいまって、課税処分に係る理由附記を巡る争いが他の行政処分に比して多くなる要因となっているといえよう。

このようなこともあって、課税処分に関しては、理由附記の適否を巡る争いが古くから多数繰り広げられており、例えば、青色更正に関しては、理由附記制度の趣旨目的、附記すべき理由の程度等につき、最高裁昭和 38 年 5 月 31 日第二小法廷判決<sup>(9)</sup>（以下「最高裁昭和 38 年判決」という。）をはじめとする各裁判例や様々な学説が存するところである。

しかし、白色更正の理由提示に関しては、上記のとおり平成 25 年 1 月 1 日

---

（<http://www.kfs.go.jp/cgi-bin/sysrch/prj/web/pub/listSaiketsuyoushi/searchtype/k/page/1>）、林仲宣・谷口智紀「更正通知書に記載された理由附記の不備」税弘 63 巻 7 号 78 頁（中央経済社、2015）。

- (7) 一般に、理由附記不備により課税処分が取り消される場合には、その課税処分自体の適法性について判断されることはない。
- (8) 例えば、現行の通則法 70 条 1 項 1 号は、更正又は決定は、法定申告期限から 5 年を経過した日以後においてはすることができない旨規定しているが、通則法 23 年改正前は、上記「5 年」が「3 年」と定められていた（法人税を除く。）ことから、法定申告期限から 3 年を経過する日に近接した日以後に取消判決がされた場合にはこのような事態に陥ることとなった。
- (9) 民集 17 巻 4 号 617 頁。

以降実施されることとなったため、いまだ十分な議論はされておらず<sup>(10)</sup>、白色更正を行うに当たり、更正通知書にどの程度の理由を記載すべきかは必ずしも明らかとはいえない状況にある。

そこで、本稿においては、まず、通則法 23 年改正の経緯及びその概要と行手法制定の経緯及びその概要をそれぞれ概観し、上記改正に伴って新たに生じる課税処分に関する論点を整理した上で、行手法所定の理由提示の適否に関する最高裁初判断となった裁判例を検討するとともに、同法制定前に形成されてきた個別法に基づく理由附記に関する判例法理を整理し、これらを比較検討するなどして、行手法所定の理由提示の趣旨・目的、理由の程度の判断枠組み（考慮要素）、同法が要求する理由の程度を考察する。

そして、国税に関する処分については、行手法が定める理由提示に係る規定以外の各規定は依然として適用されないことから、白色更正の理由提示においても、国税の分野以外の一般の行政処分（以下「一般行政処分」という。）同様、同法所定の理由提示に関する解釈がそのまま妥当するのかといった問題意識の下、白色更正に求められる理由提示に関し、青色更正における理由附記との異同も踏まえ、理由提示の趣旨、理由の程度の判断枠組み（考慮要素）、理由の程度を考察する。その上で、白色更正における理由提示の適否が実際に争われた裁決事案を検証するとともに、青色更正に係る理由附記の適否が争われた事案ではあるが、理由提示の適否に係る上記最高裁判決が何らかの影響を及ぼしたと思われる裁判例を検証する。

さらに、白色更正に係る取消訴訟において、通則法 23 年改正前までは格別問題視されなかった処分理由の差替えについて、上記改正を踏まえ、その可否

---

(10) 白色更正の理由提示を取り上げたものとして、佐藤繁「課税処分の理由提示における実務上の諸問題」税大論叢 72 号 209 頁（2012, <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/72/03/index.htm>）、佐藤英明「行政手続法により課税処分求められる理由附記の程度」税務事例研究 144 号 19 頁（日本税務研究センター、2015）、佐藤謙一「白色申告に対する更正の理由附記をめぐる諸問題ー所得税に係る不利益処分等を中心としてー」税大ジャーナル 26 号以降収録予定（2015, <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/journal.htm>）。

や許容範囲について考察することとする。

## 第1章 国税通則法改正に伴う論点整理

本章においては、理由提示に関する通則法 23 年改正の経緯及びその内容、理由提示の根拠法たる行手法の制定経緯及びその内容をそれぞれ概観した上で、上記改正に伴い新たに生じる課税処分に関する論点整理を行う。

### 第1節 通則法 23 年改正の経緯等

#### 1 通則法 23 年改正前における行手法の適用関係

通則法 23 年改正前の同法（以下「旧通則法」という。）74 条の 2 第 1 項は、行手法との関係について、「行政手続法（…）第 3 条 1 項（…）に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為（…）については、行政手続法第二章（申請に対する処分）及び第三章（不利益処分）の規定は、適用しない。」と定められていた。

上記規定は、行手法の制定を受けて平成 6 年 10 月 1 日に施行されたものであり、この規定によって同法が適用除外とされたことについては、国税に関する法律に基づく処分は、①金銭に関する処分であり、処分内容をまず確定し、その適否については事後的な手続で処理することが適切であること、②主として申告納税制度の下で、各年又は各月毎に反復して大量に行われる処分であるなどの特殊性を有していること、③限られた人員をもって適正に執行し公平な課税が実現されなければならないものであることを勘案し、その手続は全体としていかにあるべきかという観点から、通則法及び各税法において必要な範囲の手続が規定されていることによるものとされていた<sup>(11)</sup>。

このように、通則法 23 年改正前においては、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為（以下「国税に関する処分」という。）について、行手法第二章及び第三章の各規定は適用されなかったこ

---

(11) 国税庁「平成 6 年改正税法のすべて」359 頁。

とから、これら各章に定められている同法 8 条《理由の提示》及び 14 条《不利益処分の理由の提示》の各規定も適用されることはなかった。

そのため、国税に関する処分については、青色更正の理由附記（所得税 155 条 2 項、法人税 130 条 2 項）及び青色申告承認取消しに係る理由附記（所得税 150 条 2 項、法人税 127 条 4 項）等、個別法で命じられているものだけに限り理由附記を要し、このような個別法の規定が存しなかった白色更正等においては、理由附記は要しないと解されていた<sup>(12)</sup>。

## 2 通則法 23 年改正による行手法の適用関係等

### （1）不利益処分等に対する理由の提示

上記 1 のとおり、通則法 23 年改正前においては、国税に関する処分につき行手法第二章及び第三章の各規定は適用されていなかったが、この点に関しては、同法法案が審議されていた段階から、「一般の租税行政の分野についても原則的に同法案の適用が排除されていることは問題である」<sup>(13)</sup>との指摘があったほか、同法が制定された後においても、「手続法の適用除外となった領域で、最も整備が望まれるものの一つが、租税手続法である」<sup>(14)</sup>と指摘されるなど、租税手続についても適正手続の要請ないし手続的保障原則をもっと重視すべきであるとの意見が強くなっていた<sup>(15)</sup>。

こうした中、通則法 23 年改正においては、旧通則法 74 条の 2 は通則法 74 条の 14 へ繰り下げられるとともに、同条 1 項につき、「行政手続法（…）第 3 条 1 項（…）に定めるもののほか、国税に関する法律に基づき行われる処分その他公権力の行使に当たる行為（…）」については、行政手続法第

---

(12) 白色更正に理由附記は要しないとした裁判例として、最判昭和 42 年 9 月 8 日裁判集民 88 号 367 頁、最判昭和 43 年 9 月 17 日訟月 15 巻 6 号 714 頁、東京高判平成 15 年 3 月 19 日税資 253 号順号 9310 等がある。

(13) 北野弘久「租税手続の改革と納税者基本権」租税法研究 22 号『租税手続改革の方向』54 頁（有斐閣、1994）。

(14) 塩野宏『行政法 I 〔第 5 版〕行政法総論』288 頁（有斐閣、2009）。

(15) 金子宏『租税法 〔第 21 版〕』807 頁（弘文堂、2016）。

二章（申請に対する処分）（第8条（理由の提示）を除く。）及び第三章（不利益処分）（第14条（不利益処分の理由の提示）を除く。）の規定は、適用しない。」（下線筆者）と改正されるに至った。

この改正は、処分の適正化と納税者の予見可能性確保の観点から<sup>(16)</sup>、通則法74条の14第1項において、行手法第二章及び第三章の各規定は国税に関する処分に適用しないとしつつ、上記各章に定める8条及び14条の各規定は不適用対象から除くとするにより、国税に関する法律に基づく申請により求められた許認可等を拒否する処分（行手法8条1項）及び不利益処分（同法14条1項）（これらを併せて、以下「不利益処分等」という。）を行う場合には、従来個別法において理由附記が求められていなかったものについても、上記各規定に基づく理由の提示を義務付けたのである<sup>(17)(18)</sup>。

なお、この改正後の通則法74条の14第1項の規定は、原則として<sup>(19)</sup>、平成25年1月1日以後に行われる国税に関する処分について適用されることとなった（平23法114附則41条）。

## （2）帳簿書類の備付け等の見直し

平成23年度の所得税法の改正（以下「所得税法23年改正」という。）においては、上記（1）の改正と併せて、不動産所得、事業所得又は山林所得（以下「事業所得等」という。）を有する者の帳簿書類の備付け等の見直しも行われた。

- 
- (16) 吉沢浩二郎ほか「平成24年版 改正税法のすべて」239頁（大蔵財務協会、2012）。
- (17) 行手法8条に基づき理由提示が必要とされる処分としては、更正の請求に対する理由がない旨の通知や、青色申告の承認申請に対する却下などがある。また、同法14条に基づき理由提示が必要とされる処分としては、白色更正、加算税賦課決定、差押えなどがある。
- (18) 従来から理由附記が求められていた青色更正の規定については、この改正によっても特段の見直しはされていない（吉沢ほか・前掲注(16)240頁）。
- (19) 下記（2）の記帳義務及び記録保存制度の見直しにより、新たに記帳義務等が課されることとなった居住者等の適用関係については、前掲注(3)参照。

すなわち、事業所得等を生ずべき業務を行う居住者等<sup>(20)</sup>（以下「事業者等」という。）のうち、青色申告書の提出の承認を受けていない全ての者（以下「白色申告者」という。）について、帳簿を備え付け、その年の取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を財務省令で定める簡易な方法により記録し、当該帳簿を保存しなければならない（以下「記帳記録保存義務」という。）とされたのである（現行所得税 232 条 1 項）。

従前は、その年の前々年分又は前年分の事業所得等の所得金額の合計額が 300 万円を超える白色申告者等について、記帳記録保存義務が課されていた（所得税法 23 年改正前の所得税 231 条の 2 第 1 項及び同条 3 項）が、この改正においては、近年の情報技術の進展によりそれほど困難を伴わずに記帳ができることや、上記（1）の改正により不利益処分等につき理由提示が義務付けられたことなどを踏まえ、全ての事業者等に対して記帳記録保存義務を課すこととしたものとされている<sup>(21)</sup>。

なお、この改正後の所得税法 231 条の 2 第 1 項（現行所得税 232 条 1 項）の規定は、平成 26 年 1 月 1 日以後において、同条 1 項所定の事業者等に該当する者につき適用されることとなった（平 23 法 114 附則 8 条）。

## 第 2 節 行政手続法の概要

### 1 行政手続法制定の経緯

行手法は、処分、行政指導及び届出に関する手続並びに命令等を定める手続に関し、共通する事項を定めることによって、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、もって国民の権利利益の保護に資することを目的として（同法 1 条 1 項）、平成 6 年 10 月 1 日に施行された。

それまでは、行政処分の事前手続については一般法が存せず、個別の法律

(20) これらの業務を国内において行う非居住者も含まれる。

(21) 吉沢ほか・前掲注(16)88 頁。

による措置に委ねられていたため、従来から、事前手続における不備・不統一が生じていること、必要な手続規定が欠如しているものがあること等の指摘がされていたほか、行手法制定前の近年においては、行政運営において行政指導が多用される傾向があること、処分によっては審査や処理の基準が明確にされていないこと等が指摘されるなど、国内のみならず諸外国からも公正で透明な行政運営の確保を求める声が高まっており、このような情勢を踏まえ、当時の総務庁が取りまとめ役となり、行手法が制定されるに至った<sup>(22)</sup>。

## 2 行政手続法の概要<sup>(23)</sup>

行手法は、総則（第一章）、申請に対する処分（第二章）、不利益処分（第三章）、行政指導（第四章）、届出（第五章）、意見公募手続等（第六章）及び補則（第七章）の全七章により構成されており、国税に関する処分について、「理由提示」を除き不適用とされる同法第二章及び第三章の主な規定は、要旨以下のとおりである。

### （1）申請に対する処分（第二章）

行手法第二章においては、申請<sup>(24)</sup>に対する処分<sup>(25)</sup>に関し、その迅速かつ透明な処理を確保する観点から、次のような規定が設けられている。

申請に対する処分を行うに当たっては、申請に関する審査基準<sup>(26)</sup>を定め（行手法 5 条 1 項）、これを原則として公にする（同条 3 項）とともに、審査基準を定めるに当たっては、許認可等の性質に照らし、できる限り具体的なものとしなければならない（同条 2 項）とされている。

---

(22) 財団法人行政管理研究センター編『逐条解説 行政手続法〔18 年改訂版〕』1 頁（ぎょうせい、2006）。

(23) 行政管理研究センター・前掲注(22) 7 頁以下参照。

(24) 法令に基づき、行政庁の許可、認可、免許その他の自己に対し何らかの利益を付与する処分（許認可等）を求める行為であって、当該行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされているものをいう（行手法 2 条 3 号）。

(25) 行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為をいう（行手法 2 条 2 号）。

(26) 申請により求められた許認可等をするかどうかを、その法令の定めに従って判断するために必要とされる基準をいう（行手法 2 条 8 号ロ）。

また、申請により求められた許認可等を拒否する処分をする場合には、申請者に対し、原則として、その理由を示さなければならず（同法 8 条 1 項）、上記処分を書面でするときは、その理由を書面により示さなければならないとされている（同条 2 項）。

さらに、申請に対する処分であって、第三者の利害を考慮すべきことが許認可等の要件とされているものについては、必要に応じ、当該第三者の意見を聴く機会を設けるよう努めなければならないとされている（同法 10 条）。

行手法第二章が定めるこれらの規定のうち、国税に関する処分に適用されるのは、同法 8 条（理由の提示）の規定である（第 1 節 2（1）参照）。

## （2）不利益処分（第三章）

行手法第三章においては、不利益処分<sup>(27)</sup>に関し、行政運営における公正の確保を図るとともに、処分の相手方の権利利益の保護を図る観点から、次のような規定が設けられている。

不利益処分を行うに当たっては、処分基準<sup>(28)</sup>を定め、これを公にしておくよう努めるとともに（行手法 12 条 1 項）、処分基準を定めるに当たっては、不利益処分の性質に照らし、できる限り具体的なものとしなければならない（同条 2 項）とされている。

また、不利益処分をしようとする場合には、相手方に意見陳述の機会を与えるため、あらかじめ通知する（同法 15 条 1 項、同法 30 条）とともに、許認可の取消し等の処分については聴聞手続（同法 13 条 1 項 1 号）、その他の不利益処分については弁明の機会の付与の手続（同項 2 号）を執ることとし、これらの手続について所要の規定が整備されている（同法 15 条 ないし 31 条）。

---

(27) 行政庁が、法令に基づき、特定の者を名宛人として、直接に、これに義務を課し、又はその権利を制限する処分のうち、一定のものを除いた処分をいう（行手法 2 条 4 号）。

(28) 不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするかについてその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準をいう（行手法 2 条 8 号ハ）。

さらに、不利益処分をする場合には、その名宛人に対し、原則として、その理由を示さなければならず（同法 14 条 1 項）、上記処分を書面とするときは、その理由を書面により示さなければならないとされている（同条 3 項）。

行手法第三章が定めるこれらの規定のうち、国税に関する処分に適用されるのは、同法 14 条（不利益処分の理由の提示）の規定である（第 1 節 2（1）参照）。

### 第 3 節 通則法 23 年改正に伴い新たに生じる論点

第 1 節及び第 2 節で見たとおり、原則として平成 25 年 1 月 1 日以後に行われる国税に関する処分については、従前から個別法で理由附記が命じられていたものを除き、行手法 8 条又は 14 条の規定に基づき、理由の提示が求められることとなった。その結果、課税庁は、青色更正に係る理由附記等の個別法に基づく理由附記のみならず、白色更正に係る理由提示等の行手法に基づく理由提示が義務付けられるなど、国税に関する処分を行うに当たっては、その理由を記載すべき範囲が拡大した。

そのため、今後は、課税処分を行う上で従来は格別問題とされなかった以下の論点について、議論が活発化していくものと思料する。

#### 1 行政手続法が要求する理由の程度

課税処分における理由附記に関しては、青色更正又は青色申告承認取消しの適否を巡る各事件を中心として、これまで様々な議論がなされ、その趣旨・目的や附記すべき理由の程度等について多くの判例法理も形成されてきた。

しかし、これまで議論の対象となっていた理由附記は、飽くまで所得税法や法人税法などの個別法に基づくものであり、行手法をその根拠とするものではないから、その根拠法を異にする理由提示を論じるに当たり、これまで培われてきた理由附記に関する議論がそのまま妥当すると解することには、

疑問を禁じ得ない。

このように、これまで形成されてきた理由附記に関する判例法理等は、行手法所定の理由提示にそのまま妥当すると解し得るかは甚だ疑問であり、行手法が白色更正等の課税処分にどの程度の理由提示を求めるかといったことについては、改めて議論する必要があるであろう。

また、これに関連する論点として、課税処分の相手方である納税者の状況等により、提示すべき理由の程度に差異が生じるのではないかといったことも考えられる。この点に関しては、平成 23 年度税制改正大綱において、「記帳・帳簿等の保存が十分でない白色申告者に対しては、その記帳・帳簿等の保存状況に応じて理由を記載することとします」<sup>(29)</sup>と説明されているように、納税者の状況等によって提示すべき理由の程度に一定程度の差異が生じることも十分に想定されるが、これに対して行手法はどの程度までであれば許容するのかといったことも問題となるであろう。

## 2 処分理由の差替えの可否

処分理由の差替えとは、取消訴訟の審理過程において、行政庁が処分時には考慮していなかった新たな事実上及び法律上の根拠を、処分の適法性を基礎付ける事由として訴訟上主張すること<sup>(30)</sup>であり、行政処分の取消訴訟においては、その可否がしばしば問題となる。

白色更正に係る理由の差替えについては、通則法 23 年改正前は許されると解されていた<sup>(31)</sup>。他方、従前から理由附記が義務付けられていた青色更正に関しては、理由の差替えの可否に対する一般的な判断は明確に留保しつつ結論においてこれを是認した最高裁判決<sup>(32)</sup>は存するものの、いかなる基準、

(29) 社団法人日本租税研究協会「税制参考資料集〔平成 23 年度〕」35 頁（2011）。

(30) 司法研修所編『改訂 行政事件訴訟の一般的問題に関する実務的研究』204 頁参照（法曹会、2000）。

(31) 白色更正の取消訴訟で理由の差替えは許されるとした裁判例として、最判昭和 50 年 6 月 12 日訟月 21 卷 7 号 1547 頁等がある。

(32) 最判昭和 56 年 7 月 14 日民集 35 卷 5 号 901 頁。

要件の下で処分理由の差替えが許されるかについては、依然として判例上未確定の状態にあり、今後なお慎重な検討を要するとされている<sup>(33)</sup>。

白色更正の理由提示と青色更正の理由附記とではその根拠法を異にするとはいえ、通則法 23 年改正により理由提示が義務付けられた以上、白色更正においても、青色更正同様、今後は理由の差替えの可否も問題となるであろう。

なお、上記 1 も含めたこれらの問題は、白色更正に限らず、通則法 23 年改正で新たに理由提示が求められることとなった加算税賦課決定等の各課税処分にも共通するものではあるが、本稿においては、白色更正に的を絞って検討を加えることとする。

---

(33) 司法研修所編『租税訴訟の審理について〔改訂新版〕』138 頁（法曹会、2002）。

## 第2章 行政手続法所定の理由提示

白色更正に求められる理由提示を検討するに当たっては、行手法所定の理由提示の理解が先決であるため、本章においては、行手法が不利益処分等に理由提示を命じた趣旨・目的、そこで求められる理由の程度等について考察を加えることとする。

具体的には、行手法に基づく理由提示の適否が初めて争われた最高裁判決を検討した上で、同法制定前に形成されていた理由附記に関する判例法理を整理し、これらを比較検討するなどして、行手法所定の理由提示に関し、その趣旨・目的、理由の程度の判断枠組み(考慮要素)、提示すべき理由の程度を考察する。

### 第1節 理由提示の適否を巡る最高裁判例

行手法が平成6年10月1日に施行された後、同法8条又は14条所定の理由提示に関する下級審の裁判例<sup>(34)</sup>が相当数蓄積されてきた中、最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決<sup>(35)</sup>(以下「最高裁平成23年判決」という。)は、建築士に対する懲戒処分として建築士法<sup>(36)</sup>に基づき行われた一級建築士免許取消処分(以下「本件免許取消処分」という。)の適否が争われた事案において、行手法14条1項の解釈等について最高裁として初めての判断を示した。

同判決の調査官解説によれば、本判決は、建築士懲戒処分に関する処分基準の下での本件免許取消処分の当否という事例判断をしたものであるが、行手法14条の解釈を最高裁として初めて示したものであり<sup>(37)</sup>、その判旨は、建築士

---

(34) 東京地判平成10年2月27日判時1660号44頁、東京高判平成13年6月14日訟月48巻9号2268頁、盛岡地判平成18年2月24日判自295号82頁、大阪地判平成19年2月13日判タ1253号122頁等。

(35) 民集65巻4号2081頁。

(36) 平成18年法律92号による改正前のもの。本節において同じ。

(37) なお、本判決以降、行手法所定の理由提示の適否について判断した最高裁判決はいまだ見当たらない。

法 10 条 1 項に基づく建築士免許取消処分に限らず、行手法 14 条の適用がある不利益処分でその処分基準が公にされているもの一般に及び得るものであることから、その行政実務及び裁判実務に与える影響は大きいものと考えられるとされている<sup>(38)</sup>。また、同判決については、重要な意義を有する判決として、数多くの解説・評釈<sup>(39)</sup>が存するところでもある。

このように、最高裁平成 23 年判決は、行手法所定の理由提示を検討する上で非常に重要な意義を有するものであることから、以下においては、やや冗長になる嫌いがあるかもしれないが、同判決の事案の概要及び判示事項を確認することとする。

## 1 事案の概要等

### (1) 事案の概要

本件は、一級建築士として建築士事務所の管理建築士を務めていた上告人 X が、国土交通大臣から、建築士法 10 条 1 項 2 号及び 3 号に基づく本件免許取消処分を受けたことから、同処分は公にされている処分基準の適用関係を理由として示しておらず、行手法 14 条 1 項所定の理由提示要件を欠いた違法な処分であるなどとして、その取消しを求めた事案である<sup>(40)</sup>。

### (2) 本件免許取消処分で提示された処分理由

「あなたは、……を敷地とする建築物<sup>(41)</sup>の設計者として、建築基準法令に定める構造基準に適合しない設計を行い、それにより耐震性等の不足

(38) 古田孝夫「判解」最高裁判所判例解説民事編平成 23 年度(下)521 頁。

(39) 北島周作「判批」法教 373 号 49 頁 (2011)、宇賀克也「判批」自治実務セミナー 50 巻 11 号 38 頁 (2011)、高木光「判批」判時 2142 号 148 頁 (2012)、本多滝夫「判批」ジュリ 1440 号 34 頁 (2012)、藤原静雄「判批」論ジュリ 3 号 67 頁 (2012)、原田大樹「判研」法政 78 巻 4 号 57 頁 (2012)、平岡久「判批」民商 148 巻 3 号 284 頁 (2013)、公法研究会「判研」論叢 173 巻 3 号 146 頁 (2013)、板垣勝彦「判研」法協 130 巻 8 号 134 頁 (2013) 等。

(40) 本件においては、本件免許取消処分の適否のほか、上告人 X 所属の建築事務所に對する建築事務所登録取消処分の適否も争われた。

(41) 本件免許取消処分に係る通知書に実際に記載されていた建築物は 7 物件のようである。

する構造上危険な建築物を現出させた。

また、……を敷地とする建築物<sup>(42)</sup>の設計者として、構造計算書に偽装が見られる不適切な設計を行った。

このことは、建築士法第 10 条第 1 項第 2 号及び第 3 号に該当し、一級建築士に対し社会が期待している品位及び信用を著しく傷つけるものである。」

(3) 本件免許取消処分 of 根拠規定等

イ 建築士法 10 条 1 項

一級建築士、二級建築士又は木造建築士が次の各号の 1 に該当する場合においては、免許を与えた国土交通大臣又は都道府県知事は、戒告を与え、1 年以内の期間を定めて業務の停止を命じ、又は免許を取り消すことができる。

一 禁錮以上の刑に処せられたとき

二 この法律若しくは建築物の建築に関する他の法律又はこれらに基づく命令若しくは条例の規定に違反したとき

三 業務に関して不誠実な行為をしたとき

ロ 建築士懲戒処分に関する処分基準

本件免許取消処分が行われた当時、建築士懲戒処分に関しては、「建築士の処分等について」と題する通知<sup>(43)</sup>において処分基準（以下「本件処分基準」という。）が定められ、これが公にされていた。

本件処分基準は、同基準所定の別表第 1 に従って処分内容の決定を行うこととした上で、同別表第 1（2）においては、建築士法 10 条 1 項 2 号又は 3 号に該当する場合の処分内容について、本件処分基準所定の表 2 の懲戒事由に記載した各行為に対応する処分ランクを基本に、同表 3

(42) 本件免許取消処分に係る通知書に実際に記載されていた建築物は 5 物件のようである。

(43) 平成 11 年 12 月 28 日建設省住指発第 784 号都道府県知事宛て建設省住宅局長通知（平成 19 年 6 月 20 日廃止前のもの）。

に規定する情状に応じた加減を行ってランクを決定し、同表4に従い処分内容を決定する旨定められているなど、多様な事例に対応するためにかなり複雑な内容となっていた。

## 2 判示事項

### (1) 行手法14条1項が理由提示を命じた趣旨

行手法14条1項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。

### (2) 提示すべき理由の程度の判断枠組み（考慮要素）

行手法14条1項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、上記(1)のような同項本文の趣旨に照らし、当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべきである。

### (3) 建築士懲戒処分において提示すべき理由の程度

建築士法10条1項2号又は3号による建築士に対する懲戒処分について見ると、同項2号及び3号の定める処分要件はいずれも抽象的である上、これらに該当する場合に同項所定の戒告、1年以内の業務停止又は免許取消しのいずれの処分を選択するかも処分行政庁の裁量に委ねられている。そして、建築士に対する懲戒処分については、処分内容の決定に関し、本件処分基準が定められているところ、本件処分基準は、意見公募の手続を経るなど適正を担保すべき手厚い手続を経た上で定められて公にされており、しかも、その内容は、多様な事例に対応すべくかなり複雑なものとなっている。

そうすると、建築士に対する懲戒処分に際して同時に示されるべき理由

としては、処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件処分基準の適用関係が示されなければ、処分の名宛人において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたのかを知ることは困難であるのが通例であると考えられる。

(4) 本件の当てはめ

本件免許取消処分は上告人Xの一級建築士としての資格を直接にはく奪する重大な不利益処分であるところ、その処分の理由として、上告人Xが、複数の土地を敷地とする建築物の設計者として、建築基準法令に定める構造基準に適合しない設計を行い、それにより耐震性等の不足する構造上危険な建築物を現出させ、又は構造計算書に偽装が見られる不適切な設計を行ったという処分の原因となる事実と、建築士法 10 条 1 項 2 号及び 3 号という処分の根拠法条とが示されているのみで、本件処分基準の適用関係が全く示されておらず、その複雑な基準の下では、上告人Xにおいて、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は相応に知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって免許取消処分が選択されたのかを知ることはできないものといわざるを得ない。

このような本件の事情の下においては、行手法 14 条 1 項本文の趣旨に照らし、同項本文の要求する理由提示としては十分でないといわなければならない、本件免許取消処分は、同項本文の定める理由提示の要件を欠いた違法な処分であるというべきであって、取消しを免れないものというべきである<sup>(44)</sup>。

---

(44) なお、本判決には、田原睦夫裁判官の補足意見と、那須弘平裁判官及び岡部喜代子裁判官の反対意見が、それぞれ詳細に付されている。

## 第2節 最高裁平成23年判決の検討

### 1 最高裁平成23年判決の位置付け

本判決は、本件免許取消処分で提示された理由の適否を判断するに当たり、まず、①建築士法10条1項所定の処分要件が抽象的である上、同項が処分の選択に行政庁の裁量を認めていること（処分要件の抽象性・処分の裁量性）、②その適性を担保すべき手続を経て本件処分基準が定められ、これが公にされていること（処分基準の定立及び公表）、③本件処分基準の内容がかなり複雑なものとなっていること（処分基準の複雑性）をそれぞれ指摘した上で、建築士法に基づく建築士懲戒処分において提示すべき理由の程度の判断枠組みを示した（前節2（3））。

その上で、本件免許取消処分で提示された理由について、処分の原因となる事実と処分の根拠法条とが示されているのみで、本件処分基準の適用関係が全く示されていないと指摘し、その複雑な本件処分基準の下では、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は相応に知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって免許取消処分が選択されたのかを知ることはできないと断じ、このような本件の事情の下では行手法14条1項本文の要求する理由提示としては十分でなく、同処分は理由提示の要件を欠いた違法な処分であると結論付けた（前節2（4））。

このように、本判決は、建築士法に基づき行われた本件免許取消処分について、本件処分基準の下での当否という事例判断をしたものではある<sup>(45)</sup>。

しかし、本判決は、行手法14条所定の理由提示について、一般論として、その趣旨・目的や提示すべき理由の程度の判断枠組みについて判示していることから、白色更正における理由提示を考察する上で、非常に重要な意義を有するものといえよう。また、本判決に対しては、不利益処分で提示すべき

---

(45) 古田・前掲注(38)521頁、本多・前掲注(39)35頁。

理由の程度に関し、処分基準との関係について判断を示した初めての最高裁判決であり、重要な意義を有するものとも評されているところであり<sup>(46)</sup>、白色更正における理由提示を考察する上でも、この点に関する検討を要するものと思われる。

## 2 理由提示に関する最高裁判平成 23 年判決の判断

最高裁判平成 23 年判決は、行手法 14 条 1 項について、「行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される」（前節 2

(1)) とした上で、そこで提示すべき理由の程度について、「当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべき」（同 (2)) とし、同項が理由提示を命じた趣旨・目的及び理由の程度の判断枠組み（考慮要素）を一般論として判示した。

このように、同判決は、行手法 14 条 1 項が理由提示を命じた趣旨・目的、理由の程度の判断枠組み（考慮要素）について、最高裁として初めての判断を示したわけであるが、果たしてこの理は、白色更正の場合であっても妥当するのだろうか。

さらに、同判決は、理由の程度に係る上記判断枠組みの下、建築士懲戒処分に関し、上記 1 のとおり、①処分要件の抽象性・処分の裁量性、②処分基準の定立及び公表、③処分基準の複雑性をそれぞれ指摘した上で、建築士懲戒処分の際に提示すべき理由の程度について、「処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件処分基準の適用関係が示されなければ、処分の名宛人において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたのかを知ることは困難であるのが通例

---

(46) 北島・前掲注(39)50 頁、高木・前掲注(39)149 頁、平岡・前掲注(39)292 頁等。

と考えられる」(前節2(3))と判示した。

この点は、建築士法に基づく建築士懲戒処分の際に提示すべき理由の程度に限った判断であると解されるが、果たして白色更正の場合には、どの程度の理由を提示すべきと解すべきなのだろうか。

そこで、次節においては、白色更正に求められる理由提示を検討する前に、個別法に基づく理由附記に関して形成されてきた行手法制定前の判例法理を確認することとする。

### 第3節 行政手続法制定前の理由附記に関する判例法理

#### 1 理由附記に関する主要な裁判例<sup>(47)</sup>

(1) 第1章第2節1で述べたとおり、行手法制定前は、行政処分の事前手続については一般法が存せず、個別の法律による措置に委ねられていた。

そのため、行手法制定前において、不利益処分等をするに際して理由附記を法令上求める例は、青色更正(所得税155条2項、法人税130条2項)、一般旅券の発給等の拒否に関する通知(旅券14条)、公務員の意に反する不利益処分を行うに際しての処分事由説明書の交付(国公89条、地公49条)など、むしろ少数にとどまっていた。しかも、処分理由の附記ないしは明示を法令が要求している場合であっても、どちらかというとい前ににおいては処分の方式ないしは形式の問題として取り扱われてきた傾向があった<sup>(48)(49)(50)</sup>。

---

(47) 理由附記に関する裁判例の整理に当たっては、最高裁判所事務総局行政局監修『主要行政事件裁判例概観10—総論(実体法編)—』260頁以下(法曹会、1998)、北島・前掲注(39)51頁以下、藤原・前掲注(39)69頁以下、原田・前掲注(39)63頁以下を参考とした。

(48) 南博方＝高橋滋編『注釈 行政手続法』162頁参照(第一法規出版、2000)。

(49) 田中二郎元東京大学名誉教授は、法令上の要件である理由の記載を欠く行為を「形式に関する瑕疵」(行政庁の署名捺印を欠く行為、日付の記載を欠く行為と同列)と位置付け、「手続に関する瑕疵」(公告又は通知を欠く行為、公開の聴聞又は弁明の機会の供与を欠く行為、諮問を欠く行為等)とは別に定型化されておられた(田中二郎

こうした中、最高裁昭和 38 年判決<sup>(51)</sup>は、所得税の青色更正の適否が争われた事案において、まず、理由附記の趣旨・目的及びその瑕疵があった場合の法的効果について、「一般に、法が行政処分に理由を附記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立に便宜を与える趣旨に出たものであるから、その記載を欠くにおいては処分自体の取消を免かれないものといわなければならない」<sup>(52)</sup>と判示した。そして、附記すべき理由の程度の判断枠組みについては、「どの程度の記載をなすべきかは処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべき」とした上で、「所得税法<sup>(53)</sup>（……）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、所得税の青色更正において附記すべき理由の程度については、「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

---

『行政法総論』350 頁以下（有斐閣、1957）。

- (50) 最判昭和 32 年 1 月 31 日民集 11 卷 1 号 201 頁は、農地買収処分及び売渡処分の無効確認が求められた事件において、訴願の「裁決にその理由を説示しないことは違法といわなければならない」とした上で、「訴願の裁決に法律の要請する理由の説示を欠如する違法があるとしても、ただその事だけではその裁決は形式的には要式行為としての方式の一を欠き、実質的には如何なる理由でなされたかが不明であるに止まり、もとより如何なる裁決がなされたかを明認し得ること勿論であり、訴願庁の裁決としての外観的形態を具備しないものということとはできない」と判示した。
- (51) 前掲注(9)参照。
- (52) 金子宏東京大学名誉教授は、青色更正の理由附記の問題に関する一連の出発点となったのは、いうまでもなく最高裁昭和 38 年判決であると指摘されておられる。同名誉教授は、「この判決が、先例としてきわめて重要な位置を占めている所以」として上記判示部分を挙げた上で、「この判示は、理由の付記を明確に行政手続の一環として位置づけ、それに関する瑕疵を、処分の内容の適否とは一応無関係に独立の取消原因として構成した点で、従来の一般的考え方を転換するものであり、「この原理論の故に、この判決は、単に租税手続に関する先例としてのみでなく、広く行政手続一般に関する先例として、その後の学説、判例及び行政実務に大きなインパクトを与えることになったのである」と説明しておられる（金子宏『租税法理論の形成と解明下巻』590 頁（有斐閣、2010））。
- (53) 昭和 37 年法律 67 号による改正前のもの。

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」と判示した。

本判決は、理由附記が二つの機能（処分適正化機能・争点明確化機能<sup>(54)</sup>）を果たすことを前提としつつ、その機能がどの程度発揮されることを要求しているかは、処分の性質・理由附記を命じた法律の趣旨目的によって判断すべきとしたものであり、理由附記の機能と判断枠組みについては一般論を展開しつつも、附記すべき理由の程度の要求水準については、青色更正について理由附記を要求した所得税法の趣旨目的の解釈に強く依拠したものであった<sup>(55)</sup>。

- (2) 最高裁昭和 38 年判決以後、個別法に基づく理由附記に関しては、租税法の分野において、所得税法や法人税法により理由附記が義務付けられている青色更正を中心に議論が展開されていった<sup>(56)</sup>。

理由附記に関する裁判例としては、まず、最高裁昭和 38 年 12 月 27 日第二小法廷判決<sup>(57)</sup>が挙げられる。同判決は、法人税の青色更正の適否が争われた事案において、青色更正で附記すべき理由の程度については最高裁昭和 38 年判決を引用した上で、「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」と判示した。

そして、最高裁昭和 47 年 3 月 31 日第二小法廷判決<sup>(58)</sup>は、法人税の青色更正の適否が争われた事案において、理由附記の趣旨に関し、最高裁昭和

---

(54) 金子名誉教授は、理由附記に求められる二つの機能をこのように呼称しておられる（前掲注(52)591 頁）ことから、本稿においてもこれに倣うこととする。

(55) 北島・前掲注(39)51 頁。

(56) 藤原・前掲注(39)70 頁参照。

(57) 民集 17 卷 12 号 1871 頁。

(58) 民集 26 卷 2 号 319 頁。

38 年判決同様、「(法人税法) 32 条<sup>(59)</sup>後段の規定は、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の便宜を与える趣旨に出たもの」(括弧書筆者)とした上で、「法人税法 32 条後段の規定の趣旨が前記説示のとおりであることにかんがみれば、再調査決定の附記理由が仮に不備でなかつたとしても、これにより遡つて更正処分の附記理由の不備が治癒されると解することはできない」と判示した<sup>(60)</sup>。

- (3) このように、理由附記に関する判例法理は、青色更正に関する争いで発展してきたが、その後、不利益処分一般に拡張される可能性を開いたのは、青色申告承認取消処分の適否が争われた最高裁昭和 49 年 4 月 25 日第一小法廷判決<sup>(61)</sup> (以下「最高裁昭和 49 年判決」という。)である<sup>(62)</sup>。

同判決は、まず、法が青色申告承認取消処分に理由附記を命じた趣旨について、「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つて、その不服申立てに便宜を与えるためであ」とし、「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き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」と判示した。

これに引き続き、同判決は、上記理由附記の趣旨を前提として、「そこにおいて要求される附記の内容及び程度は、特段の理由のないかぎり、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了知しうるものでなければならず、

---

(59) 昭和 37 年法律 67 号による改正前のもの。

(60) 最判昭和 47 年 12 月 5 日民集 26 卷 10 号 1795 頁において同旨。

(61) 民集 28 卷 3 号 405 頁。

(62) 原田・前掲注(39)64 頁。

同判決に対する評価として、「より一般的な形で理由提示の程度の要求水準を提示した」ものとする北島・前掲注(39)52 頁、「不利益処分一般に通ずる形で理由附記の程度について述べ」たものとする藤原・前掲注(39)70 頁がある。

単に抽象的に処分の根拠規定を示すだけでは、それによつて当該規定の適用の原因となつ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十分でないといわなければならない」と判示した。さらに、同判決は、「承認の取消しは、形式上同項各号に該当する事実があれば必ず行なわれるものではなく、現実に取り消すかどうかは、個々の場合の事情に応じ、処分庁が合理的裁量によつて決すべきものとされているのであるから、処分の相手方としては、その通知書の記載からいかなる態様、程度の事実によつて当該取消しがされたのかを知ることができるのでなければ、その処分につき裁量権行使の適否を争う的確な手がかりが得られないこととなる」とも述べている。

本判決で注目されるのは、これまで青色更正に係る争いで培われてきた理由附記の趣旨（処分適正化機能・争点明確化機能）について、青色申告承認取消処分のみならず、その他一般に法が行政処分につき理由附記を命じる多くの場合と同様とした点であり、これにより、理由附記に関する判例法理が、不利益処分一般に拡張される可能性を開いたことであろう。また、本判決が、附記すべき理由の程度について、上記理由附記の趣旨を前提としつつ、青色申告承認取消処分の裁量性に着目して、処分の根拠法規に加えて具体的事実関係をも示すべきとした点も注目される点である。

なお、本判決は、課税庁が、一般的には取消しの基因となつた事実を附記すべきであるとしても、少なくとも処分の相手方において現実に上記事実を了知し、これを自認していたような場合にはその附記を要しないと解すべき旨主張したのに対し、「附記を命じた規定の趣旨が、処分の相手方の不服申立てに便宜を与えることだけでなく、処分自体の慎重と公正妥当を担保することにもあることからすれば、取消しの基因たる事実は通知書の記載自体において明らかにされていることを要し、相手方の知、不知にはかわりがない」と判示し、課税庁の上記主張を排斥した。これは、理由附記を命じた趣旨が、争点明確化機能のみならず、処分適正化機能も有することをその理由として、処分の相手方の知、不知にかかわらず基因事実

の記載の省略を否定したものであり、上記(2)の最高裁昭和 38 年 12 月 27 日第二小法廷判決の判示を踏襲したものである<sup>(63)</sup>。

- (4) こうして税法事件で発展してきた判例法理を一般的に妥当する法理へと高めたのは、一般旅券発給拒否処分に関する最高裁昭和 60 年 1 月 22 日第三小法廷判決<sup>(64)</sup>（以下「最高裁昭和 60 年旅券判決」という。）である<sup>(65)</sup>。

同判決は、まず、附記すべき理由の程度の判断枠組みについて、「一般に、法律が行政処分に理由を付記すべきものとしている場合に、どの程度の記載をなすべきかは、処分の性質と理由付記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべき」と最高裁昭和 38 年判決を引用した上で、旅券法が一般旅券発給拒否処分に理由附記を命じた趣旨について、「拒否事由の有無についての外務大臣の判断の慎重と公正妥当を担保してその恣意を抑制するとともに、拒否の理由を申請者に知らせることによつて、その不服申立てに便宜を与える趣旨に出たものというべき」と判示し、それまで税法関係の判例で繰り返して示されてきた法理を改めて確認した<sup>(66)</sup>。そして、そこで附記すべき理由の程度については、「いかなる事実関係に基づきいかなる法規を適用して一般旅券の発給が拒否されたかを、申請者においてその記載自体から了知しうるものでなければならず、単に発給拒否の根拠規定を示すだけでは、それによつて当該規定の適用の基礎となつた事実関係をも当然知りうるような場合を別として、旅券法の要求する理由

(63) 佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事編昭和 49 年度 295 頁参照。

(64) 民集 39 卷 1 号 1 頁。

(65) 板垣・前掲注(39)146 頁。

山田洋「判研」法政 52 卷 2 号 57 頁及び 58 頁（1986）は、本判決に関し、「従来から最高裁は、租税事件とくに青色申告関係の事件について、理由付記の意味を重視し、それを厳しく義務づける一連の判例理論を形成してきた」とした上で、「本判決は、従来の判例理論が租税事件に特有のものではなく、法が理由付記を義務づけている他の法分野にも妥当するものであることを最高裁自身が確認した先例として、注目に値しよう」と指摘するとともに、「最高裁が本件処分を理由付記の不備を理由として取消したことは、従来の最高裁の判例理論が理由付記一般に妥当することを確認したものと、旅券発給事務以外の法分野の実務にも大きな影響を与えるものと思われる」とも指摘している。

(66) 板垣・前掲注(39)147 頁。

付記として十分でないといわなければならない」と判示し、最高裁昭和 60 年旅券判決は、最高裁昭和 49 年判決と同様の見解を示した<sup>(67)</sup>。

その後、最高裁平成 4 年 12 月 10 日第一小法廷判決<sup>(68)</sup>は、東京都公文書の開示等に関する条例（当時）に基づく非開示決定の適否が争われた事案において、附記すべき理由の程度の判断枠組み及び同条例が非開示決定に理由附記を命じた趣旨につき、それぞれ最高裁昭和 60 年旅券判決と同様の判断を示した上で、「公文書の非開示決定通知書に付記すべき理由としては、開示請求者において、本条例 9 条各号所定の非開示事由のどれに該当するかをその根拠とともに了知し得るものでなければならない、単に非開示の根拠規定を示すだけでは、当該公文書の種類、性質等とあいまって開示請求者がそれらを当然知り得るような場合は別として、本条例 7 条 4 項の要求する理由付記としては十分でないといわなければならない」と判示した。本判決も、最高裁昭和 60 年旅券判決同様、これまでの判例法理の趣旨に沿った判断を示すものといえよう。

- (5) とところで、これまで見てきた判例法理のうち、最高裁昭和 38 年判決等が示してきた青色更正における理由附記の程度に関しては、その後、その射程について議論されることとなった。

すなわち、最高裁昭和 38 年判決は、前記（1）で見たように、法が青色更正のできる場合を、課税庁において納税者の帳簿書類を調査し、その調査により所得の計算に誤りがあると認められる場合に限定したのは、「申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したものである」から、「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」を要するとした<sup>(69)</sup>。し

---

(67) 泉徳治「判解」最高裁判所判例解説民事編昭和 60 年度 9 頁は、本判決の上記判示に関し、最も参考になる先例として最高裁昭和 49 年判決を挙げている。

(68) 判タ 813 号 184 頁。

(69) 前記最判昭和 38 年 12 月 27 日は上記判示を引用している。また、最判昭和 51 年

かし、一口に青色更正といってもこれが行われる場合としては、①帳簿書類の記載自体に誤りがある場合、②同族会社の行為計算否認規定等により否認する場合、③税法の解釈に誤りがある場合、④単なる計算誤りがある場合などがあり得ることから、それぞれの場合において、理由の要否ないし程度をいかに考えるべきかといった問題が残されていたのである<sup>(70)</sup>。

こうした中、最高裁昭和 60 年 4 月 23 日第三小法廷判決<sup>(71)</sup>（以下「最高裁昭和 60 年法人税判決」という。）は、法人税の青色更正の適否が争われた事案において、「帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合において更正通知書に附記すべき理由としては、単に更正にかかる勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによつて具体的に明示することを要する」が、「帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、右の更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の附記として欠けるところはないと解するのが相当」と判示するに至った。

---

3 月 8 日民集 30 卷 2 号 64 頁及び最判昭和 54 年 4 月 19 日民集 33 卷 3 号 379 頁は、帳簿書類の記載を否認して更正する場合の附記すべき理由として、上記判示と同様の判断を示している。

(70) 佐藤繁「判解」最高裁判所判例解説民事編昭和 47 年度 375 頁参照。

同様の問題を指摘していたものとして、笈康生「判研」ひろば 29 卷 10 号 79 頁（1976）、山田二郎「判研」ジュリ 625 号 140 頁（1976）がある。

なお、上記佐藤「判解」383 頁においては、①の場合には、「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根拠を示すことが必要であろう」、②の場合には、「認定資料の摘示までは必要がないとしてよいようにおもわれる」、③及び④の場合には、「通例、項目と金額を掲げて、その旨を指摘すれば十分であろう」との見解が示されている。上記笈「判研」79 頁もおおむね同旨。

(71) 民集 39 卷 3 号 850 頁。

青色更正の態様に関しては、上記①ないし④のような指摘もあるが、一般的には、帳簿記載の誤りを理由とし、帳簿記載自体を否認して更正する場合（以下「帳簿否認」という。）のほか、納税者との法的見解の相違を理由とし、帳簿記載自体を否認することなしに更正をする場合（以下「評価否認」という。）が考えられる。同判決は、このような更正の実態を踏まえ、青色更正に係る理由附記の程度を帳簿否認の場合と評価否認の場合とに分け、前者の場合には、帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するとし、後者の場合には、帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示するものでないとしても、理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示すれば足りるとして、青色更正の理由附記に係る一般的判断を示したものであり、この理は現在も維持されている<sup>(72)</sup>。

## 2 理由附記に関する判例法理

上記1のとおり、行手法制定前の個別法に基づく理由附記に関する判例法理は、青色更正に関する事案で発展し、青色申告承認取消処分に関する事案によって不利益処分一般に拡張される可能性を開き、一般旅券発給拒否処分や公文書非開示決定処分に関する事案によって不利益処分一般に通づるものとして形成されてきた。

このように、行手法制定前において、累次の最高裁判決により形成されてきた理由附記に関する判例法理を整理すると、以下のようなものとなる<sup>(73)</sup>。

### （1）理由附記の趣旨及び理由不備の法的効果

処分庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、

---

(72) ただし、濱野惺「判解」最高裁判所判例解説民事編昭和60年度175頁が、「当該更正処分が帳簿書類の記載を否認するものか否かを判定することは必ずしも容易とは限らず、今後の判例の集積をまつ必要のある分野と考えられる」と指摘するように、現在の課税訴訟においても、ある更正処分が帳簿否認又は評価否認のいずれに当たるかが問題となる事案は後を絶たない。

(73) 古田・前掲注(38)516頁参照。

処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであり、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。

(2) 理由の程度の判断枠組み（考慮要素）

処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべきである。

(3) 附記すべき理由の程度

上記（１）の理由附記の趣旨からすれば、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得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得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十分ではない。

(4) 青色更正に係る理由附記固有の判例法理

帳簿否認の場合には、更正をした根拠を帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが、評価否認の場合には、更正をした根拠について、帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示するものでないとしても、理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する理由附記として欠けるところはない。

## 第４節 行政手続法所定の理由提示

本節においては、前節で確認した行手法制定前の理由附記に関する従前の判例法理が、同法所定の理由提示を検討する上でどのように位置付けられるかを確認した上で、最高裁平成 23 年判決によって示された理由提示に関する判断と従前の判例法理の異同等を検討することにより、同法が命じる理由提示に関し、その趣旨目的、理由の程度の判断枠組み（考慮要素）、提示すべき理由の程度につき考察を加えることとする。

## 1 行手法制定後における従前の判例法理の位置付け

前節で確認したとおり、個別法に基づき行われてきた理由附記に関しては、累次の最高裁判決によって判例法理が形成されてきたが、この理由附記に関する判例法理は、その根拠法を異にする行手法所定の理由提示を検討する上で、果たしてどのように位置付けられるのであろうか。

行手法は、その8条1項及び14条1項において、不利益処分等を行う際、上記各項ただし書に該当する場合を除き理由の提示を義務付けたものの、そこで提示すべき理由の程度については特に定めを置いておらず、この点については、判例学説に委ねる趣旨であると説明されている<sup>(74)</sup>。

そして、個別法に基づく理由附記を巡り展開されてきたこれまでの判例が、行手法の解釈や運用に当たって大いに参考にされるべきことはいうまでもなく<sup>(75)</sup>、理由附記の程度を巡る従来の裁判例で展開されてきた議論は、同法の運用や解釈に当たり、そのまま当てはまるかについては疑問の生じる余地があるとしつつも、基本的には尊重され、維持されていくと思われると指摘されているところである<sup>(76)</sup>。

そうすると、行手法所定の理由提示の解釈に当たり、個別法に基づく理由附記に関する従前の判例法理は、積極的に否定されるものではなく、原則として妥当し、行手法によって新たに導入された手続と従前の判例法理との間の調整は、判例学説に委ねられたものと解される<sup>(77)</sup>。

## 2 最高裁平成23年判決と従前の判例法理の異同等

### (1) 理由提示の趣旨及び理由不備の法的効果

最高裁平成23年判決は、行手法14条1項が不利益処分に理由提示を命じた趣旨について、「行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑

(74) 宇賀克也『行政手続法の理論』7頁（東京大学出版会、1995）。

(75) 南ほか・前掲注(48)165頁。

(76) 南ほか・前掲注(48)168頁及び170頁。

(77) 北島周作「判批」別冊ジュリ 211号 259頁（2012）参照。

制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される」と判示し（第1節2（1））、処分適正化機能及び争点明確化機能の二つの機能を提示した。これは、前節2（1）の従前の判例法理と軌を一にするものであり、行手法が定める理由提示規定の趣旨としても、従前の判例法理が妥当することを確認したものと解される<sup>(78)</sup>。

また、前節2（1）の従前の判例法理は、理由附記に関する判例の先例となった最高裁昭和38年判決に依拠するものであり、同判決は、所得税法所定の理由附記に関する瑕疵について、処分の内容的適否とは一応無関係に独立の取消原因となると構成した<sup>(79)</sup>。最高裁平成23年判決は、この点を明確には判示していないものの、本件免許取消処分につき理由提示の要件を欠いた違法なものとして取り消していることから、行手法をその根拠法とする理由提示の瑕疵についても、従前の判例法理同様、単独で取消原因となることを確認したものと看取し得る。

## （2）理由の程度の判断枠組み（考慮要素）

イ 最高裁平成23年判決は、理由の程度の判断枠組み（考慮要素）について、「当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべき」と判示した（第1節2（2））。この点については、理由附記に関する従前の判例法理である、「処分の性質と理由附記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らしてこれを決定すべき」（前節2（2））との考え方を行手法の制定に合わせて深化させたものと説明されている<sup>(80)</sup>。

そこで、最高裁平成23年判決の上記判示と上記判例法理とを対比してみると、最も注目されるのは、同判決が「当該処分に係る処分基準の

(78) 古田・前掲注(38)517頁、北島・前掲注(39)54頁。

(79) 前掲注(52)参照。

(80) 古田・前掲注(38)517頁。

存否及び内容並びに公表の有無」を考慮要素に組み入れたことである。

第1章第2節2（2）で確認したとおり、行手法12条1項は、不利益処分を行うに当たり、行政庁に対して処分基準の設定及び公表の努力義務を課している<sup>(81)</sup>。不利益処分に関しては、その要件等に関する法令の定めが抽象的であって、行政庁の解釈・裁量の余地のある場合が多く、同条では、不利益処分が適正に行われることの重要性に鑑み、行政庁に対してこのような努力義務を課すことにより、処分の相手方（又は処分を受ける可能性がある者）にとって、どのような場合に処分がされるのかについて一定の予見可能性が得られるとともに、行政庁の判断過程の透明性の向上に資することとなるとされている<sup>(82)</sup>。

最高裁平成23年判決は、行手法が、このような趣旨の下、新たに行政庁に対して処分基準の設定等の努力義務を課したことを重視し、理由の程度を判断するための考慮要素として、「当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無」を反映させることにより、理由附記に関する従前の判例法理を深化させたものと解される<sup>(83)</sup>。

なお、行手法12条の趣旨が上記のとおりであり、最高裁平成23年判決が上記のとおり処分基準の存否等を考慮要素に反映させたことに鑑みれば、処分基準の前提となる「当該処分の根拠法令の規定内容」は、同判決がいうように、理由の程度を判断する上で当然に考慮要素となるものといえよう。

ロ また、最高裁平成23年判決は、「当該処分の原因となる事実関係の内

---

(81) 処分基準の作成が努力義務とされたのは、不利益処分は発動の実績に乏しいものも稀有でなく、事前に基準を作成することが困難であることが少なくない等の主張に配慮したものであり、また、処分基準を公にすることが努力義務とされたのは、それを公にすることの弊害が予想される場合もあるからである（宇賀・前掲注(2)107頁）。

(82) 行政管理研究センター編・前掲注(22)165頁。

(83) 本多・前掲注(39)35頁は、理由の程度の判断枠組みに係る従前の判例法理が、「かなり大雑把なものであった」のに対し、最高裁平成23年判決の上記判示は、「考慮事項をやや詳細に定立している」と指摘した上で、「これは、従前の判例の水準と処分基準の設定・公表の努力義務の新設を反映するものといえよう」としている。

容」を考慮要素に組み入れているが、この点についても、従前の判例法理には見られなかったものであり注目される。

同判決に係る調査官解説において、「不利益処分の処分理由として提示された事実関係と、処分の根拠法条ないし公にされている処分基準の定めとを照らし合わせることにより、処分要件の該当性や処分の選択に係る理由が一義的に明らかとなる場合や、これを容易に推測できるような場合にまで、処分基準の適用関係を逐一理由中に示す必要があるかは、疑問とする余地がある」<sup>(84)</sup>との指摘があるように、処分原因たる事実関係の内容次第では、当該処分の根拠規定や処分基準を明確に提示しなかったとしても、理由提示の趣旨目的を充足する程度の理由となる場合も十分に考えられる。

このような見地から、同判決は、従前の判例法理には見られなかった処分原因たる事実関係の内容についても、理由の程度を判断する上で考慮要素となることを改めて明確にしたのではなかろうか<sup>(85)</sup>。

### (3) 提示すべき理由の程度

最高裁平成 23 年判決は、建築士法に基づく建築士懲戒処分において提示すべき理由の程度について、「処分の原因となる事実及び処分の根拠法条に加えて、本件処分基準の適用関係が示されなければ、処分の名宛人において、上記事実及び根拠法条の提示によって処分要件の該当性に係る理由は知り得るとしても、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたのかを知ることは困難」(下線引用者)と判示し(第1節2(3))、建築士懲戒処分においては処分基準の適用関係を提示すべきとした。

この点、理由附記に関する従前の判例法理では、「.....いかなる事実関

(84) 古田・前掲注(38)518頁。

(85) この点については、「従来より、事実関係と適用法条の内容は隠れた考慮要素であったといえ、ここではそれが明示されたものといえる」との見解もある(北島・前掲注(77)259頁)。

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……」(前節 2 (3))とされていたことから、従前は、理由附記において処分基準を示す必要はないと判断していると考えられていた<sup>(86)</sup>。しかし、平成 6 年の行手法の制定によって処分基準の設定・公表が努力義務化されたことから、同法に基づき行われる理由提示において処分基準を提示すべきかが問題となり、その後の学説<sup>(87)</sup>や下級審判決<sup>(88)</sup>においては、処分基準が公にされている場合にはその具体的適用関係も示すべきとされてきた。

このような状況の下、最高裁平成 23 年判決は、上記のとおり、建築士懲戒処分においては処分基準の適用関係を提示すべき旨判示するに至ったが、その判断過程においては、①「同項(引用者注：建築士法 10 条 1 項) 2 号及び 3 号の定める処分要件はいずれも抽象的である上、これらに該当する場合に同項所定の戒告、1 年以内の業務停止又は免許取消しのいずれの処分を選択するかも処分行政庁の裁量に委ねられている」こと、②「本件処分基準は、意見公募の手続を経るなど適性を担保すべき手厚い手続を経た上で定められて公にされて」いること、③「その内容は、……多様な事例に対応すべくかなり複雑なものとなっている」ことをそれぞれ指摘している。すなわち、同判決は、①処分要件の抽象性・処分の裁量性、②処

(86) 宇賀克也『自治体行政手続の改革』53 頁参照(ぎょうせい、1996)。

(87) 宇賀克也東京大学教授は、「処分基準が公にされている場合には、不利益処分の根拠となる処分基準まで示さなければ、理由提示として十分とはいえないと思われる。行政手続法 12 条の処分基準の規定は、本法 14 条の理由提示の規定とあいまって、一層その効果を高めることができるのである」と唱えられていた(宇賀克也『行政手続法の解説〔第 5 次改訂版〕』119 頁(学陽書房、2005))。その他、処分基準の適用関係を提示すべきとしていたものとして、塩野宏＝高木光『条解 行政手続法』217 頁(弘文堂、2000)、室井力ほか編著『コンメンタール行政法 I 行政手続法・行政不服審査法〔第 2 版〕』162 頁(日本評論社、2011)等。

(88) 大阪地判平成 19 年 2 月 13 日判タ 1253 号 122 頁は、「本件のように行政手続法 12 条に基づいて規定された処分基準に準拠して不利益処分を行う場合(…)には、当該不利益処分に伴う理由提示の程度としては、いかなる事実関係に基づき、いかなる処分基準を適用して当該処分を行ったかを、処分の名宛人においてその記載から了知し得る程度に記載することを要する」と判示した。その他、処分基準を提示すべきとした裁判例として、盛岡地判平成 18 年 2 月 24 日判自 295 号 82 頁。

分基準の定立・公表、③処分基準の複雑性を重視し、建築士に対する懲戒処分においては、本件処分基準の適用関係が示されない限り、行政庁がいかなる理由で戒告、1年以内の業務停止又は免許取消しを相当と判断したのか、名宛人においてその理由を知ることができないとして、処分基準の適用関係も提示すべき旨判示したものと解される。

したがって、行手法 14 条 1 項により理由提示が命じられる不利益処分を行うに当たっては、建築士懲戒処分のみならず、少なくとも上記①ないし③を充足する限り<sup>(89)</sup>、処分基準の適用関係を提示する必要があると解されるのであり、最高裁平成 23 年判決の上記判示に沿って考えれば、不利益処分全般において、常に処分基準の適用関係の提示が求められるわけではないといえるであろう<sup>(90)</sup>。

### 3 小括

行手法所定の理由提示の解釈に当たっては、個別法に基づく理由附記に関する従前の判例法理は原則として妥当し、同法によって新たに導入された手続と従前の判例法理との間の調整は判例学説に委ねられたものと解される。

そこで、最高裁平成 23 年判決と理由附記に関する従前の判例法理を比較検討したところ、同判決は、理由提示の趣旨について、処分適正化機能及び争点明確化機能を認めるとともに、理由不備の瑕疵は単独で取消原因となることを確認していることから、行手法下においても、これら従前の判例法理

---

(89) 本多・前掲注(39)35 頁は、処分の裁量性が認められない場合や、処分基準が公表されていない場合であっても、「処分基準の適用関係」の摘示が要請される場合もあり得るとしている。

(90) 同判決に係る調査官解説においては、上記(2)ロのとおり、一定の場合にまで「処分基準の適用関係を逐一理由中に示す必要があるかは、疑問とする余地がある」と指摘した上で、「少なくとも、本件のように、処分基準の適用関係が併せて示されなければ、名宛人において、いかなる理由に基づいてどのような処分基準の適用によって当該処分が選択されたのかを知ることができないような場合には、その処分基準の適用関係についての説明を欠く不利益処分は、行政手続法 14 条の趣旨・目的に反するものとして手続上瑕疵があり、その瑕疵は当該処分の取消事由となるものと解するのが相当であると考えられる」とされている（古田・前掲注(38)518 頁）。

が妥当するものと認められる。

理由の程度の判断枠組みについて、同判決は、処分基準の存否等をその考慮要素に組み入れたことが最も注目されるどころ、これは、行手法 12 条が定める処分基準の設定及び公表の努力義務規定の表れであり、理由附記に関する従前の判例法理を深化させたものといえよう。

そして、行手法所定の不利益処分を行うに当たっては、常に「処分基準の適用関係」の提示が求められるわけではないものの、少なくとも、①処分要件の抽象性・処分の裁量性、②処分基準の定立・公表、③処分基準の複雑性を充足する限り、「処分基準の適用関係」の提示を要するものと解される。

## 第3章 白色更正における理由提示

第1章第1節2（1）で述べたとおり、国税に関する処分については、通則法23年改正によって行手法8条又は14条に基づく理由の提示が求められることとなったが、同法第二章及び第三章に定めるその余の規定は依然として不適用とされていることから、国税に関する処分と一般行政処分とはその適用範囲が大きく異なっている。そのため、本稿第2章で検討を加えた行手法所定の理由提示に関する解釈が、白色更正における理由提示においてもそのまま妥当するのかといった問題が惹起される。

そこで、本章においては、前章の検討結果を踏まえ、白色更正に求められる理由提示を中心に考察することとする。

### 第1節 白色更正における理由提示の考察

本節においては、白色更正に求められる理由提示について、行手法所定の理由提示に関する解釈との異同等を考察した上で、簡易な設例を用いて白色更正における提示理由の在り方を検討する。

#### 1 白色更正における理由提示と行手法所定の理由提示の異同等

##### （1）理由提示の趣旨及び理由不備の法的効果

行手法14条1項が理由提示を命じた趣旨及び理由提示に瑕疵があった場合の法的効果については、前章第4節2（1）で述べたとおり、個別法を根拠規定として形成されてきた理由附記に関する従前の判例法理が妥当することを確認したものと解され、白色更正の理由提示に関しても、これと別異に解する格別の事情は見当たらない。

したがって、白色更正における理由提示の趣旨及び理由不備の法的効果については、最高裁平成23年判決の判示事項及び従前の判例法理を整理し、「行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、

処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであり、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」と解するのが相当であろう。

## (2) 理由の程度の判断枠組み（考慮要素）

最高裁平成 23 年判決は、理由の程度の判断枠組みについて、前章第 4 節 2 (2) のとおり、理由附記に関する従前の判例法理に加え、①「当該処分の根拠法令の規定内容」、②「当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無」、③「当該処分の原因となる事実関係の内容」も考慮すべきとしたが、白色更正における理由の程度を判断する上でも、これらの要素を考慮すべきとされるのが問題となる。

イ まず、順番が前後するが、白色更正における理由の程度を判断する上で、上記②の「処分基準の存否等」を考慮要素の一つとすることについては、直ちに首肯し得るものではない。なぜなら、国税に関する処分について、処分基準の設定・公表の努力義務を命じる行手法 12 条は、通則法 23 年改正によっても依然として適用除外とされているからである。

そもそも、行手法制定当時、国税に関する処分が同法の適用除外とされたことについては、第 1 章第 1 節 1 で述べたとおり、国税に関する法律に基づき行われる処分は、a 金銭に関する処分であり、処分内容をまず確定し、その適否については事後的な手続で処理することが適切であること、b 主として申告納税制度の下で、各年又は各月毎に反復して大量に行われる処分であるなどの特殊性<sup>(91)</sup>を有していること、c 限られた人員をもって適正に執行し公平な課税が実現されなければならないものであることを勘案し、その手続は全体としていかにあるべきかという観点から、通則法及び各税法において必要な範囲の手続が規定されていることによるものと説明されていた。そして、今般の通則法 23 年改正に

---

(91) その他の特殊性として、国税に関する法律に基づき行われる処分には、期間制限の定めがあることも挙げられよう。

においては、同 2（1）で述べたとおり、処分の適正化と納税者の予見可能性確保の観点から、国税に関する処分についても行手法に基づき理由提示を義務付けられることとなったが、同法のその余の規定が依然として適用除外とされているのは、同法制定当時説明されていた上記理由によるものと解される。

最高裁平成 23 年判決は、第 2 章第 4 節 2（2）イで述べたとおり、行手法が行政庁に対して処分基準設定等の努力義務を課したことを重視し、理由の程度を判断するための考慮要素として「処分基準の存否等」を反映させ、従前の判例法理を深化させたものと解されるところ、国税に関する処分に関しては、上記のとおり、その特殊性等に鑑み、いまだ処分基準の設定・公表の努力義務が課されていないのである。

したがって、そうである以上、白色更正における理由の程度を判断する上では、「処分基準の存否等」を考慮要素とする必要はないと解するのが相当であり、このように解することは、青色更正の理由附記において「処分基準の存否等」が考慮要素とされていないことと整合的ともいえるよう。

なお、第 2 章第 4 節 2（2）イで述べたとおり、最高裁平成 23 年判決は、上記①の「根拠法令の規定内容」について、処分基準の前提として当然に考慮要素の一つとしたものとは解されるが、「根拠法令の規定内容」は各法令によって区々であり、その規定振りによっては提示理由の深度に影響を及ぼすものと考えられることから、「根拠法令の規定内容」については、白色更正における理由の程度を判断する上でも、一般行政処分同様、考慮要素の一つと解すべきであろう。

ロ 次に、上記③の「処分原因たる事実関係の内容」については、第 2 章第 4 節 2（2）ロで述べたとおり、最高裁平成 23 年判決がこの点を改めて明確にしたものと推し量れることに鑑みれば、白色更正に係る理由の程度を判断する上でも、一般行政処分同様、考慮要素の一つと解すべきと考える。

ところで、ここでいう「処分原因たる事実関係の内容」とは、更正の対象となった項目に係る事実関係を指すことは明白であろうが、果たしてこのような事実関係に限定して解すべきなのであろうか。第1章第3節1で述べたように、納税者の記帳・帳簿等の保存状況（以下「記帳等の状況」という。）によっては提示すべき理由の程度に一定程度の差異が生じるであろうし、当該更正の前提となった調査時における納税者の応答状況によっても同様ではなかろうか。

したがって、理由の程度の考慮要素となる「処分原因たる事実関係の内容」には、更正の対象となった項目に係る事実関係の内容はもとより、納税者の記帳等の状況や調査時における応答状況等、当該更正に関連する事実関係全般が含まれると解するのが相当と料する。

ハ 以上のことから、白色更正における理由の程度の判断枠組みとしては、「当該処分の根拠法令の規定内容、当該処分の性質及び内容、当該処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮してこれを決定すべき」と解するのが相当であり、一般行政処分とは異なり、処分基準の存否等を考慮要素とする必要はないものと思料する。

### （３）提示すべき理由の程度

#### イ 処分基準の適用関係について

第2章第4節2（３）で述べたとおり、最高裁平成23年判決は、①処分要件の抽象性・処分の裁量性、②処分基準の定立・公表、③処分基準の複雑性を重視し、建築士懲戒処分においては、本件処分基準の適用関係が示されない限り、行政庁がいかなる理由で戒告、1年以内の業務停止又は免許取消しを相当と判断したのか、名宛人においてその理由を知ることはできないとして、処分基準の適用関係も提示すべき旨判示した。

しかし、上記（２）イで述べたとおり、白色更正における理由の程度を判断する上で処分基準の存否等を考慮要素とする必要はないと解されることから、白色更正に係る理由提示においては、原則として、処分基

準の適用関係を提示すべき必要はないものとする。仮に、白色更正における理由の程度を判断する上で処分基準の存否等が考慮要素となり得ると解すべきとしても、租税行政庁は、課税要件が充足されている限り、租税の減免の自由はなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない（合法性の原則）<sup>(92)</sup>し、各税法においては、建築士法 10 条 1 項のような裁量性を有する規定は存しないのであるから、いずれにしても処分基準の適用関係を提示すべき必要はないものと思われる。もともと、ここでいう「処分基準」とは、「不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするかについてその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準をいう」（行手法 2 条 8 号ハ）ことから、例えば、青色申告の承認の取消しに関する事務運営指針<sup>(93)</sup>はこれに当たる<sup>(94)</sup>としても、法令解釈基準である基本通達がこれに当たるかは必ずしも明らかではない<sup>(95)(96)</sup>。しかし、白色更正を行うに当たり、基本通達の

---

(92) 金子・前掲注(15)82 頁。

(93) 国税庁長官「個人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」  
 (2000,<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/shotoku/shinkoku/000703-3/01.htm>)、  
 国税庁長官「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」  
 (2000,<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/000703-3/01.htm>)。

(94) ただし、青色申告の承認取消処分に係る理由附記は、所得税法 150 条 2 項又は法人税法 127 条 4 項に基づき行われるため、同処分に行手法 14 条は適用されない。

(95) 行政管理研究センター・前掲注(22)49 頁及び 50 頁においては、行手法 2 条 8 号ハ所定の『法令の定め』には、法令の明文の規定のほか、『法令の定め』と言えるほど定着している『法令の規定の解釈』も含まれると解される」と説明されている。これを上記規定に当てはめれば、「処分基準」とは、「不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするかについてその法令の定め（法令の規定の解釈を含む。）に従って判断するために必要とされる基準をいう」こととなり、法令解釈基準と処分基準は別異に解されていると理解できる。

もともと、上記文献においては、上記説明に引き続き、「このような『法令の規定の解釈』であっても、必ずしも『法令の明文の規定』から何人も容易に導き出す（解釈する）ことができるというものではないので、その場合には、行政運営における透明性の向上という本法の目的からみて、『処分基準』と一体のものとして明らかにされる必要がある」と説明されており、一定の場合には、法令解釈基準は処分基準と一体のものとして明示を要するとしている。

適用等に関して納税者との間で争いがあるような場合には、理由提示の趣旨目的（処分適正化機能及び争点明確化機能）に鑑み、その適用関係についても提示すべき必要があるであろう。

この点、最高裁判平成 23 年判決に係る調査官解説においては、国税に関する処分は通則法 23 年改正後も行手法 12 条が依然として適用除外とされていることを指摘した上で、「現に設定及び公表された処分基準が存在し、それに基づいて国税に関する行政処分を行う場合の理由の提示の程度については、本判決の射程が及ぶものと解してよいであろう」とし、「この場合、各国税における基本通達などのいわゆる法令解釈通達が処分基準に当たるか否かについては議論の余地があるものの、そのような概念的な議論の結論がどうであれ、これらの通達に従い又はあえて従わずに行われる国税に関する行政処分に本判決の趣旨が及ぶことを否定することは困難ではないかと思われる」<sup>(97)</sup>（下線引用者）との見解が示されている。

確かに、国税に関する処分に最高裁判平成 23 年判決の趣旨が及ぶとする見解も理解し得ないではない。また、白色更正における理由提示においても基本通達の適用関係が示されるなど、提示される理由が詳細であればあるほど、理由提示の趣旨目的をより充たすことにつながることは間違いないであろう。

しかし、同調査官解説が、「不利益処分の処分理由として提示された事実関係と、処分の根拠法条ないし公にされている処分基準の定めとを照らし合わせることにより、処分要件の該当性や処分の選択に係る理由が一義的に明らかとなる場合や、これを容易に推測できるような場合にまで、処分基準の適用関係を逐一理由中に示す必要があるかは、疑問とす

(96) 処分基準には解釈基準も含まれると解するものとして、高橋滋『行政手続法 現代行政法学全集②』258 頁（ぎょうせい、1996）、塩野ほか・前掲注(87)186 頁、室井ほか・前掲注(87)141 頁・145 頁がある。

(97) 古田・前掲注(38)524 頁。

る余地がある」と指摘する（第2章第4節2（2）ロ）ように、このような場合には、基本通達の適用関係の提示を要しないと解したとしても何ら問題はないと思われる。

そして、「これらの通達に従い又はあえて従わずに行われる国税に関する行政処分に本判決の趣旨が及ぶ」とする上記見解が、上記のような場合や、上述のように基本通達の適用等に関して納税者との間で争いがあるような場合は格別、その余の場合においては全て基本通達の適用関係の提示を要するとし、その提示がない処分理由を軒並み違法と解するものであるならば、疑問を禁じ得ない。

ロ 青色更正に係る理由附記との異同について

(イ) 第2章第3節2（4）のとおり、青色更正に係る理由附記固有の判例法理として、帳簿否認の場合には、更正をした根拠を帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示することが要求される（以下「帳簿否認の法理」という。）のに対し、評価否認の場合には、帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものではないとしても、理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示すれば足りる（以下「評価否認の法理」という。）とされている。

個人の白色申告に関しては、第1章第1節2（2）のとおり、事業所得等を有する全ての白色申告者について、所得税法23年改正によって記帳記録保存義務が課された（現行所得税232条1項）こともあり、このような事業者等についても、上記帳簿否認の法理が妥当するのかが問題となる。

(ロ) 帳簿否認の法理の先駆けとなった最高裁昭和38年判決は、第2章第3節1（5）のとおり、所得税法45条1項<sup>(98)</sup>の趣旨について、「申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納

---

(98) 現行の所得税法155条1項と同旨である。

税者に保障したもの」と解し、したがって、青色更正で附記すべき理由においては、「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」を要するとした。

そこで、青色申告制度を概観してみると、同制度は、申告納税制度の定着を図るため、昭和 24 年及び 25 年のシャープ勧告<sup>(99)</sup>に基づいて導入された制度であり、帳簿書類を基礎とした正確な申告を勧奨する意味で、一定の帳簿書類を備え付けている者に限って青色申告書による申告を認めるとともに、白色申告者には認められない各種の特典<sup>(100)</sup>を与えるものである。そして、青色申告をしようとする納税者は、所轄税務署長に対して申請書を提出しその承認を受けた（所得税 143 条及び 144 条、法人税 121 条 1 項及び 122 条 1 項）上で、財務省令で定めるところにより、帳簿書類の備付け、記録及び保存をしなければならず（所得税 148 条 1 項、所得税規 56 条ないし 64 条、法人税 126 条 1 項、法人税規 53 条ないし 59 条）、一切の取引について、原則として、正規の簿記の原則（又は複式簿記の原則）に従い、整然と、かつ、明りょうに記録し、その記録に基づき、貸借対象表及び損益計算書の作成（又は決算を行うこと）が義務付けられる（所得税規 57 条 1 項、法人税規 53 条）。他方、税務署長は、青色申告書に係る総所得金額等（又は法人税の課税標準等）の更正をする場合には、帳簿書類を調査し、その調査によりこれらの金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これをすることができるとされている（所得税 155 条 1 項、法人税 130 条 1 項）ほか、青色申告の承認を受けた納税者において、帳

---

(99) 金子・前掲注(15)55 頁 56 頁。

(100) その一例を挙げれば、①青色更正は推計により行うことはできない（所得税 156 条、法人税 131 条）、②個人の青色申告者は青色申告特別控除が認められる（租特 25 条の 2 第 1 項及び 3 項）、③所得税法上の各種引当金（所得税 52 条 2 項等）、法人税法上の欠損金の繰越控除（法人税 57 条 1 項及び 10 項）、租税特別措置法上の特別償却及び特別税額控除（租特 10 条 1 項等）等があり、所得税法、法人税法及び租税特別措置法の規定の多くは、青色申告の場合に限って適用されるなどの様々な特典がある。

簿書類の備付け、記録及び保存が財務省令で定めるところに従って行われていないなど、青色申告の前提条件を失わせる一定の事実が存する場合には、その承認を取り消すことができるとされている（所得税 150 条 1 項、法人税 127 条 1 項）<sup>(101)</sup>。

このように、青色申告制度は、もともと、納税者の帳簿書類について、一定の基準の充足と一定の水準の維持を要求するものであり、その反面として、その記載に高い信頼性を認める制度である。それゆえ、その記載を否認するためには、それを打ち破るだけの根拠と資料が必要であると指摘されるところであり、加えて、課税庁にはそのような資料の入手のために極めて強力な質問検査権が付与されているといった事情も鑑み、最高裁昭和 38 年判決の上記考え方は青色申告制度の趣旨に合致すると解されているのである<sup>(102)</sup>。

- (ハ) これに対し、事業所得等を有する白色申告者に課された記帳記録保存義務の例を中心に見てみると、所得税法 232 条 1 項は、事業所得等を生ずべき業務を行う白色申告者は、財務省令で定めるところにより、帳簿を備え付けてこれにその業務に係る取引のうち総収入金額及び必要経費に関する事項を、財務省令で定める簡易な方法により記録し、当該帳簿を保存しなければならない旨規定している<sup>(103)</sup>。そして、上記財務省令である所得税法施行規則 102 条 1 項及び 2 項は、白色申告者は、帳簿を備え、事業所得等の金額が正確に計算できるように、その業務に係る取引でその所得に係る総収入金額及び必要経費に関する事項を、財務大臣の定める記録の方法に従い、整然と、明瞭に記録しなければならない旨規定している。

すなわち、記帳記録保存義務においては、財務大臣の定める簡易な

---

(101) 以上につき、金子・前掲注(15)831 頁以下参照。

(102) 金子・前掲注(52)592 頁。

(103) なお、法人税法 150 条の 2 第 1 項は、普通法人等は、財務省令で定めるところにより、帳簿を備え付けてこれにその取引を財務省令で定める簡易な方法により記録し、当該帳簿を保存しなければならない旨規定している。

方法による記録が求められ、その記帳義務の内容としては、資産取引に関する事項の帳簿記載を法定しないこととし、正確な所得計算を帳簿に基づき行う方法として「損益に関する事項」についてのみ法定することとされているのであって、青色申告の簡易帳簿方式よりも簡略化することとされている<sup>(104)(105)</sup>。

また、所得税法 232 条 2 項は、課税庁の当該職員は、前項の規定の適用を受ける者の所得税に係る総収入金額及び必要経費に関する事項の調査に際しては、同項の帳簿を検査するものとする旨規定するとともに、当該帳簿の検査を困難とする事情があるときはこの限りでない旨規定している<sup>(106)(107)</sup>。これは、納税者が法令の定める一定のルールに従って作成した帳簿について、帳簿検査の趣旨<sup>(108)</sup>を制度的に確認したものであって、帳簿の検査を更正の手続要件としたものではなく、したがって、事業所得等を有する白色申告者に対する更正は、帳簿の

(104) 武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法』9162 頁（第一法規出版）。

(105) 青色申告制度下の記帳内容と白色申告記帳記録保存義務における記帳内容とを対比検討したものとして、日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢 60 号 352 頁以下が詳しい

(2009,<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/60/03/hajimeni.htm>)。

なお、同論文 359 頁においては、法人税法上の相違点として、青色申告制度においては、「仕訳帳」と「総勘定元帳」の備付けが要求される点、記帳方法が複式簿記の原則によるとされている点をそれぞれ指摘した上で、青色申告制度は白色記帳制度に比し信頼性の高い記帳方法であると結論付けている。

(106) なお、法人税法 150 条の 2 第 2 項は、課税庁の当該職員は、普通法人等の法人税に関する調査に際しては、前項の帳簿を検査するものとする旨規定するとともに、当該帳簿の検査を困難とする事情があるときはこの限りでない旨規定している。

(107) 帳簿の検査を困難とする事情があるときにはこの規定を適用しないとされたことについては、①帳簿が整理されていないので、そのままではその検査が著しく困難であると認められる場合、②帳簿が遠隔地に保存されている場合、③平穩に調査が行えないような状況にある場合等、その帳簿の検査を困難とする事情がある場合を想定して規定されたものとされている（武田・前掲注(104)9166 頁）。

(108) 申告納税制度においては、納税義務の内容の確認のための記録と保存は、広義の申告納税義務に内包されている納税者の責務であると解せられるし、一方、税務調査において、納税者の帳簿書類を検査することは税務調査の基本であり、当該職員が納税者の帳簿書類を無視することはあり得ないといった考え方である（武田・前掲注(104)9165 頁）。

検査をした後でなければすることができないということではない<sup>(109)</sup>。

このような所得税法及び法人税法の各規定に鑑みると、これらの規定により白色申告者に義務付けられた記帳・記録保存に関する制度においては、青色申告制度とは異なり、納税者の帳簿書類について、一定の基準の充足と一定の水準の維持を要求するものとは解せず、その記載内容等に高い信頼性を置くものと解することもできないのであるから、「申告にかかる所得の計算が法定の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがない旨を納税者に保障したもの」とは到底いえるものではない。

(二) したがって、簡易な方法により記帳・記録義務が課された白色申告者においては、帳簿否認の法理は妥当しないと解するのが相当であり、その更正に当たっては、帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料の摘示を要するものではないと解される。

ハ 以上の検討を踏まえると、白色更正において提示すべき理由の程度としては、従前の判例法理に従い、「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了知し得るものでなければならない」と解するのが相当であり、原則として処分基準の適用関係を提示する必要はなく、また、青色更正における帳簿否認の法理は妥当しないものと解される。

## 2 白色更正に求められる提示理由の検討

白色更正において提示すべき理由の程度の規範としては、上記1（3）ハのとおり結論を得るに至った。しかし、各事案において提示すべき理由は、処分の根拠法令の規定内容や処分の原因となる事実関係の内容等を総合考慮して決定すべきと解される（同（2）ハ）ことから、実際に白色更正を行う

---

(109) 武田・前掲注(104)9165頁。

に当たって提示すべき理由については、個々の事案に即して決定せざるを得ず、これを一般論として定式化することは困難といわざるを得ない<sup>(110)</sup>。

さりとて、第1章第3節1のとおり、平成23年度税制改正大綱において、「記帳・帳簿等の保存が十分でない白色申告者に対しては、その記帳・帳簿等の保存状況に応じて理由を記載することとします」と説明されているように、納税者の記帳等の状況によっては、提示すべき理由の程度に一定程度の差異が生じるものと思われる。

そこで、以下においては、簡易な設例を用いることにより、白色更正に求められる提示理由の在り方を検討する。

#### (1) 記帳等の有無が提示理由に与える影響

ここでは、①十分な記帳等の状況にある事業者と、②そうではない事業者に対する各所得税調査の結果、いずれの事業者においても、年間売上額が500万円との申告に対してその年間売上額は600万円であることが判明した場合を想定し、これらの事業者に対する白色更正で提示すべき理由を検討することとする。

まず、十分な記帳等を前提とする上記①の場合には、申告された500万円部分の売上げは帳簿等によってその特定が可能であるから、売上計上洩れとなった100万円部分についてもその特定が可能となり、更正の際には実際に売上げに計上されなかった部分を特定して理由提示を行うことが可能となる。これに対して、記帳等が十分でない上記②の場合には、申告された500万円部分はもとより、計上洩れとなった100万円部分についてもその特定はできないことから、更正の際には実際に売上げに計上されなかった部分を特定して理由提示を行うことは困難となる。

---

(110) 中川哲男「判解」最高裁判所判例解説民事編昭和47年度485頁は、「もとより具体的事案はその内容が多様であり、その事情に応じて附記すべき理由も異なることは当然であるから、記載すべき程度はこれを一律に規制することはできない筋合いであり、「附記された理由が不備であるかどうかは、結局、右判例のいう処分の性質と理由附記を定めた規定の趣旨・目的に照らし、…具体的事案ごとに決せらるべきものであろう」と指摘する。

そして、これらの場合における更正理由について、上記 1 (3) ハの提示すべき理由の程度を踏まえて考えてみると、上記①の場合には、少なくとも「〇月×日にXから受領した 100 万円は、△の売上代金であり、事業所得の金額の計算上総収入金額に算入すべきものと認められるので加算した」旨の提示を要するものと思料する。これに対し、上記②の場合には、「〇年分の売上金額として 500 万円を計上しているが、同年分の事業所得の金額の計算上総収入金額に算入すべき売上金額は 600 万円と認められるのでその差額 100 万円を加算した」旨の提示で足りるであろう<sup>(111)</sup>。

このように、記帳等の有無が提示理由に与える影響として考え得るのは、更正の対象となった取引（ないしは項目）を特定することが可能か否かであり、十分な記帳等の状況にある者とそうではない者に対する提示理由においては、更正対象取引の記載の有無といった差異が生じるのではないかと考える。

なお、上記①及び②のいずれの場合においても、その提示理由において処分根拠規定は提示されていないが、上記のように「…事業所得の金額の計算上総収入金額に算入すべき…」と記載することにより、その根拠規定は所得税法 36 条 1 項であることが容易に伺えることから、あえてこれを明示しなくても違法性を帯びるものではないと思料する。

## (2) 事実提示省略の可否

また、白色更正における理由提示に当たり、納税者が知しつしていると認められる事実について、どの程度提示すべきかといった問題も考えられる。例えば、上記 (1) の設例の①の場合において、△の売上代金として X から 100 万円を受領した事実や、これが売上げに計上されていない事実を調査時に指摘しており、納税者はこれらの事実を知しつしているとして、

---

(111) この設例を青色更正の理由附記で考えた場合、本設例は帳簿否認に該当し、帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料の摘示が要求されるため、上記①の更正理由に加え、△の売上代金として X から 100 万円を受領したことやそれが売上げに計上されていないことを根拠付ける資料 (X 保存の請求書・領収証控え・振込依頼書控え、X の供述、納税者保存の帳簿等) の摘示を要するであろう。

単に「売上計上漏れ 100 万円を加算した」旨の理由提示をした場合、これを適法と解し得るかといった問題である。

この点、白色更正において提示すべき理由の程度としては、処分の相手方においてその記載自体から了知し得るものでなければならぬと解されること（上記 1（3）ハ）から、上記のような理由提示は、違法のそしりを免れないといわざるを得ないであろう。理由提示を命じた法の趣旨が、処分の相手方の不服申立てに便宜を与えることのみならず、処分自体の慎重と公正妥当を担保することにもあることに鑑みると、その提示が欠けても問題視されないと考えられるのは、いわゆる公知の事実や、その納税者が知り得ていたであろうと第三者をして容易に認められる事実などであり、たとえこれらの事実の提示がなかったとしても、違法性を帯びるものではないと思われる<sup>(112)</sup>。

---

(112) この点に関しては、工場に設置された冷房機が、特別償却の対象となる「機械」に当たるか、普通償却の対象となる「建物附属設備」としての「冷房設備」に当たるかが争われた、前記最高裁昭和 60 年法人税判決及びその調査官解説である濱野・前掲注(72)が参考となるであろう。

上記調査官解説 176 頁は、「右更正理由の記載は、本件冷房機がなにゆえ特別償却の対象とされる『機械』にあたらぬとするのかについて、これが法人税法 2 条 24 号、同法施行令 13 条 1 号所定の『建物附属設備』にあたるとするにとどまり、Y の判断の基礎となった具体的事実関係を明示してはいないことは原判決の指摘しておりであるけれども、この点について、本判決は、『冷房機は、もともと建物内部を冷房して空気温度を調整するという機能を果たす目的で制作されるものであるから、その機能が特殊の用途に用いられているため特別償却の対象とされる『機械』にあたることを肯定しうる例外的な場合でない限り、普通償却の対象とされる法人税法 2 条 24 号、同法施行令 13 条 1 号所定の『建物附属設備』としての『冷房設備』又は同条 7 号所定の『器具及び備品』にあたるといふべきであり、右の理由の記載もこのことを前提としうえて、本件冷房機が、その構造、機能及び設置使用状況からみて、右の『冷房設備』にあたることを認めた趣旨を記載したものと解することができる。』としうえ、本件更正通知書記載の更正の理由について、更正処分庁の恣意抑制という理由附記制度の趣旨目的を損うことはないし、かつ、『不服申立ての便宜』という面からの要請に対しても、必要な材料を提供するものといふことができ、したがって、理由附記制度の趣旨目的を充足するものであり、法の要求する更正の理由として欠けるところはないとした。」と解説する。

## 第2節 白色更正の理由提示が争われた事案の検証

本節においては、白色更正に係る理由提示の適否が実際に争われた事案のうち、理由提示が不備であるとして処分が取り消された裁決事案について、理由不備に係る判断の当否を中心に検証する。

### 1 平成26年9月1日裁決<sup>(113)</sup>

#### (1) 事案の概要

本件は、大学の准教授である請求人が、執筆及び講演等の業務から生じる所得を事業所得として申告したところ、原処分庁が、上記所得は雑所得に該当し、請求人が事業所得の金額の計算上必要経費に算入した費用のほとんどが家事関連費等に該当するとして所得税の更正処分等を行ったのに対し、請求人が、上記所得は事業所得に該当し、請求人の主張する費用はいずれも上記業務の遂行上必要な費用であり必要経費に算入することができるのと同時に、原処分庁が提示した更正の理由には不備があるとして、更正処分等の取消しを求めた事案である。

#### (2) 本件における提示理由

本件においては、所得区分の判断に係る部分の提示理由は適法とされたが、必要経費該当性の判断に係る部分の提示理由の一部について違法とされており<sup>(114)</sup>、違法とされた提示理由の一例を見てみると、その内容は要旨以下のとおりとなっている。

「請求人は、本件業務に係る旅費交通費として1,858,942円を必要経費に算入しているが、当該旅費交通費は、その主たる部分が業務遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる

---

(113) 前掲注(5)参照。

(114) 必要経費の各勘定科目に計上された金額の全額を否認した部分に係る提示理由はいずれも適法とされたのに対し、その一部を否認した部分に係る提示理由はいずれも違法とされている。

支出金額 10,110 円以外の金額は、明らかに区分することができないことから、所得税法第 45 条第 1 項第 1 号に規定する家事関連費等に該当する。

したがって、当該旅費交通費のうち 1,848,832 円は、雑所得の金額の計算上必要経費に算入されない。」

### (3) 国税不服審判所の判断

#### イ 理由提示の趣旨

行手法 14 条 1 項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解される。

#### ロ 提示すべき理由の程度

原処分庁が更正処分を行うに当たっては、原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という上記イの趣旨目的を充足する程度に具体的に更正の根拠を明示するものであって、判断過程を逐一検証し得る程度に記載されている限り、法の要求する更正の理由の提示として欠けるところはないと解するのが相当である。

#### ハ 本件の提示理由について

上記(2)の提示理由は、必要経費として認められる一部の費用についてその金額を示しているのみで、具体的にいつ、誰に対し支払った、どのような内容の費用（あるいは費用の一部）を必要経費として認めたのかを特定しておらず、その結果として原処分庁が必要経費として認めなかった費用がどの費用（あるいは費用の一部）であるかも特定されていないから、当該費用の内容すら理解できないものであって、必要経費該当性をおよそ判断できないものであり、摘示された事実からは更正の理由を検証し、その適否について検討することはできない。また、本件

更正処分を行った後に原処分庁が必要経費として認めなかった費用を差し替えることも可能であって、原処分時点における判断の恣意抑制という趣旨目的を潜脱されるおそれがある。

そうすると、上記記載が、原処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という趣旨目的を充足する程度に具体的に更正の根拠を明示したとは評価できないから、これらの理由の記載にはいずれも不備がある。

#### (4) 本判決の検証

##### イ 理由提示に関する規範について

本判決は、まず、行手法 14 条 1 項が理由提示を命じた趣旨について、最高裁平成 23 年判決同様（第 2 章第 1 節 2（1）参照）、処分適正化機能及び争点明確化機能を認めており、この点については、理由附記に関する従前の判例法理が妥当することを確認したものと見て取れる。

そして、「提示すべき理由の程度」については、上記（3）ロのとおり、①理由提示の趣旨目的を充足する程度に具体的に更正の根拠を明示するものであって、②判断過程を逐一検証し得る程度に記載されている限り、法の要求する更正の理由の提示として欠けるところはないと解するのが相当との見解を示した。

本判決がいう上記①は、評価否認の法理の先駆けとなった最高裁昭和 60 年法人税判決（第 2 章第 3 節 1（5）参照）と同旨であり、同②は、本章第 3 節で後述する大阪高裁平成 25 年 1 月 18 日判決<sup>(115)</sup>（以下「大阪高裁平成 25 年判決」という。）と同様の見解を示したものと解されるところ、本判決は、その文理に従えば、上記①及び②を充たす内容の理由が提示されているのであれば適法と解するものと理解し得るのであって、特に異論はない。

しかし、これが仮に、上記①及び②を充たす内容の理由が提示されていなければ適法ではないと解するもの、換言すると、上記①及び②を適

---

(115) 判時 2203 号 25 頁。

法な提示理由とされるための最低要件と解すものであるならば、直ちに首肯できるものではなく、この点については、上記大阪高裁平成 25 年判決を検証する本章第 3 節 2（2）で改めて詳述する。

ロ 本件の提示理由に対する判断について

本裁決は、本件の提示理由について、上記（3）ハのとおり、原処分庁が必要経費として認めなかった各費用の特定がないことを指摘し、摘示された事実から更正の適否を検討することはできない上、必要経費として認めなかった各費用をその後差し替えることも可能であり、理由提示の趣旨目的を充足する程度に具体的に更正の根拠を明示したものとは評価できないとして、理由不備の違法があるとした。

本裁決がいうように、更正の対象とした各費用が特定し得るにもかかわらず、その理由提示においてこれらを特定しなかった場合には、処分原因事実の提示がなかったものと評価せざるを得ず、その記載自体からは処分の内容そのものを了知することは困難であって、本件のような提示理由は、処分適正化機能及び争点明確化機能のいずれも充たすものとは到底いえないのであるから、これを理由不備とした本裁決の判断は至当であろう。

本件の提示理由について付言すると、原処分庁が必要経費として認めなかった各費用を一覧表にまとめるなどしてこれらを提示していれば、少なくとも理由不備による違法を問われることはなかったものと思料する。

## 2 平成 26 年 11 月 18 日裁決<sup>(116)</sup>

### (1) 事案の概要

本件は、被相続人 A（本項において、以下「亡 A」という。）の共同相続人である請求人らが、亡 A は合資会社の無限責任社員として会社法 580 条 1 項所定の債務弁済責任を負っており、その金額は 1,401,816,220 円であるとして、これを相続税の課税価格の計算上控除できる債務として相続税の申告を行ったのに対し、原処分庁が、亡 A は上記債務弁済責任を負っていたとは認められず、上記金額の債務控除は認められないとして相続税の更正処分等を行ったことから、請求人らがその取消しを求めた事案である。

### (2) 本件における提示理由

本件の更正処分において提示された理由は、以下のとおりである。

「あなたは、申告において、合資会社の相続開始日における債務超過額 1,401,816,220 円を、同社の無限責任社員である亡 A の債務弁済責任に基づく債務であるとして相続税の相続財産の価額から控除していますが、相続開始日において、亡 A が上記に相当する債務を負っていたとは認められません。

したがって、上記に相当する債務については、相続税法 13 条に規定する『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』には該当しませんので、債務控除は認められません。」

### (3) 国税不服審判所の判断

#### イ 理由提示の趣旨

行手法 14 条 1 項が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し

---

(116) 前掲注(6)参照。

なお、本裁決は裁決事例集に登載されていないことから、本裁決の検証は、林ほか・前掲注(6)78 頁に基づき行ったため、その詳細に不明な点があることをお断りする。特に、当該文献においては、「理由の程度の判断枠組み」及び「提示すべき理由の程度」の各規範に関する記載がなかったため、本裁決において、これらについてどのような規範を立てたのか、ないしはこれらの点に言及しなかったのかは明らかでない。

又はその権利を制限するという不利益処分 の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものである。

ロ 本件の提示理由について

(イ) 更正通知書に記載された債務控除に係る処分の理由としては、合資会社の無限責任社員である亡Aが負っていた合資会社の相続開始日における債務超過額 1,401,816,220 円の債務弁済責任に基づく債務は、相続税法 13 条に規定する「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」には該当しないため、同法に規定する債務控除は認められない旨提示されているとは考えられるものの、当該債務が、「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」には該当しない理由について明らかにしていない。

(ロ) 更正通知書に記載された処分理由からは、相続開始日における債務弁済責任に基づく債務が現に存しないと原処分庁が判断した理由が、例えば、①合資会社に 1,401,816,220 円の債務超過額が存しない、②亡Aが無限責任社員でない、③合資会社の債務超過額はおよそ無限責任社員である亡Aの債務ではない、④合資会社の債務超過額は無限責任社員の債務ではあるものの、会社法 581 条 1 項に該当する社員の抗弁の事実があり、無限責任社員の債務として認められるための要件を満たしていない、⑤会社法 580 条 1 項は、債務を弁済する責任を規定しているにすぎないという法律的な見解を前提として、会社債権者からの弁済請求を受けていない以上、亡Aは、債務弁済責任に基づく債務を何ら負っていないなど、様々な可能性が考えられ、原処分庁による処分の実際の理由が、これらのどれに当たるのか、あるいはこれら以外の理由なのか、不明である。

(4) 本裁判の検証

イ 理由提示に関する規範について

本裁判が示した「理由提示の趣旨」は、上記 1 の平成 26 年 9 月 1 日

裁決と同旨であり、上記裁決同様、理由附記に関する従前の判例法理が妥当することを確認したものと同様と看取できる。

そして、本裁決においては、「提示すべき理由の程度」について、いかなる見解を有していたのかは明らかでない<sup>(117)</sup>。しかし、この点については、相続税の更正処分において白色更正におけるそれと別異に解すべき格別の事情は見当たらないから、本件においても、前節1（3）ハで述べたとおり、「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了知し得るものでなければならない」と解するのが相当であろう。

ロ 本件の理由提示に対する判断について

本裁決は、上記（3）ロ（イ）のとおり、本件において原処分庁が提示した理由について、「…亡Aが負っていた…債務弁済責任に基づく債務は、…『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』には該当しないため、…債務控除は認められない旨提示されている」ものと解した上で、「当該債務が、『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』には該当しない理由について明らかにしていない」と断じている。

この点、原処分庁は、上記（2）のとおり、「…相続開始日において、亡Aが上記に相当する債務を負っていたとは認められ」ないとし、「したがって、上記に相当する債務については、…『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』には該当」せず、「債務控除は認められ」ないと理由を提示しているのであるから、本件の提示理由を厳密に見ると、本裁決が指摘する「当該債務が『被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの』には該当しない理由」として、「相続開始日において亡Aが債務弁済責任に基づく債務を負っていたとは認められない」ことを明らかにしているものと解し得るのではなかろうか。そうすると、本件で問題

---

(117) 前掲注(116)参照。

とすべきは、本裁決がいう「当該債務が『被相続人の債務で相続開始の  
際現に存するもの』には該当しない理由」ではなく、「相続開始日におい  
て亡Aが債務弁済責任に基づく債務を負っていたとは認められない理  
由」にあったのではないと思われる。

しかし、原処分庁が「相続開始日において亡Aが債務弁済責任に基づ  
く債務を負っていたとは認められない」とした理由については、結局、  
本裁決が指摘するように、上記（３）ロ（㍑）の①ないし⑤などの様々な  
理由が考えられるところであり、本件の提示理由でこの点が明示されて  
いないことも本裁決指摘のとおりであって、処分の原因事実につきその  
記載自体から了知し得るものと解すことは困難であるから、いずれにし  
ても本裁決の結論に帰着するものと思料する。

### 3 平成 26 年 12 月 10 日裁決<sup>(118)</sup>

#### （１）事案の概要

本件は、し尿及び浄化槽汚泥の収集運搬業を営む同族法人である請求人  
に対し、原処分庁が、請求人は売上金額を隠ぺいしていたとして、複数の  
事業年度にわたる法人税の各更正処分等を行ったことから、請求人が、原  
処分庁が隠ぺいしたとする売上金額は代表者個人に帰属するものであると  
して、上記各更正処分等の取消しを求めた事案である。

本件においては、法人税の各更正処分と併せて、法人税法 127 条 1 項 1  
号及び 3 号に基づき、更正処分の対象となった最初の事業年度以後の青色  
申告承認取消処分が行われており、その最終事業年度の更正処分において  
は、同 57 条 1 項の適用はなく青色繰越欠損金の控除は認められないとし  
て、当該控除額が所得金額に加算されていた。

#### （２）本件における提示理由

最終事業年度の更正処分においては、青色欠損金の当期控除額を所得金

---

(118) 裁決事例集 97 号 1 頁 (<http://www.kfs.go.jp/service/JP/97/01/index.html>)。

額に加算した理由は提示されていなかった<sup>(119)</sup>。

なお、本裁決を見る限り、請求人は、原処分庁の理由提示は違法である旨の主張は行っていなかったようである。

### (3) 国税不服審判所の判断

#### イ 理由提示の趣旨

行手法 14 条 1 項本文が、不利益処分をする場合に同時にその理由を名宛人に示さなければならないとしているのは、名宛人に直接に義務を課し又はその権利を制限するという不利益処分の性質に鑑み、行政庁の判断の慎重と合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものと解釈される。

#### ロ 提示すべき理由の程度

行手法 14 条 1 項本文が理由提示を命じた趣旨は上記イのとおりと解釈されることから、更正処分をする際は、当該更正通知書自体に法の要求する程度にその理由を示す必要があるというべきである。

#### ハ 本件の提示理由について

最終事業年度の更正通知書には、確定申告において損金の額に算入された青色欠損金の当期控除額を所得金額に加算する旨の理由を示す必要があるにもかかわらず、これが示されておらず、更正通知書自体から青色欠損金の当期控除額を所得金額に加算する旨を特定し得る程度の理由を示していないことは明らかであるから、理由の提示不備の違法があると判断するのが相当である。

### (4) 本裁決の検証

#### イ 理由提示に関する規範について

本裁決が示した「理由提示の趣旨」については、上記 2 (4) イで述

---

(119) 本裁決を見る限り、最終事業年度の更正通知書において、原処分庁が所得金額に加算した青色欠損金当期控除額に係る「加算理由」のみならず、「加算項目」及び「加算金額」さえも提示されていなかったかどうかは不明である。

べたところと同様である。

そして、「提示すべき理由の程度」については、上記（３）ロのとおり、更正通知書自体に法の要求する程度にその理由を示す必要があるとするところ、これは、帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものではないとしても、理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示すれば足りるとする評価否認の法理（第２章第３節２（４）参照）と同旨であり、格別異論はない。

ロ 本件の理由提示に対する判断について

(イ) 本裁決は、上記（３）ハのとおり、最終事業年度の更正通知書においては青色欠損金の当期控除額を所得金額に加算する旨の理由の提示を要するにもかかわらず、本件においてはその提示がなく、更正通知書自体からその旨を特定し得る程度の理由を示していないと指摘して、理由不備の違法があるとした。

また、本裁決は、原処分庁が、青色欠損金の当期控除額の加算については法文の規定上明らかであり、本件における青色取消処分に伴うものであって、請求人においても容易に確認できたから理由不備の違法はない旨主張したのに対し、仮に原処分庁主張どおりの事情が認められるとしても、更正処分をする際は更正通知書自体に処分の理由を名宛人に知らせて不服の申立てに便宜を与えるという法の要求にかなう程度に理由を示す必要があるから、本裁決の上記判断が妨げられることはないとして、原処分庁の上記主張を排斥した。

このように、本件においては、青色欠損金の当期控除額を所得金額に加算した理由が提示されていなかったのであるから、「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了知し得るものでなければならない」（前節１（３）ハ参照）との規範に照らしても、本裁決の判断は致し方ないものとは思われる。

(ロ) しかし、以下のような本件の各事情に照らして鑑みると、上記（イ）

の原処分庁の主張にあるように、理由不備の違法はないと判断する余地もあったのではなかろうか。

すなわち、本件においては、更正処分と共に青色申告承認取消処分が行われており、これらの処分が行われたことは、いわば国税不服審判所において顕著な事実である<sup>(120)</sup>。そして、法人税法 57 条 1 項及び 10 項は、内国法人が欠損金額の生じた事業年度について青色申告書を提出している場合等に関し、繰越欠損金の損金算入を認めるものであり、本件においては、更正処分の対象となった最初の事業年度以後の青色申告の承認が取り消された事実が明確に存する以上、上記事業年度以後の各事業年度で生じた欠損金額がその後の各事業年度において損金の額に算入されないことは、火を見るよりも明らかとさえいえる。そこで、本件の更正通知書に目を向けると、同通知書においては、青色欠損金当期控除額に係る「加算項目」及び「加算金額」自体の明示の有無は必ずしも明らかではない<sup>(121)</sup>ものの、少なくとも、更正処分の対象となった各事業年度における「翌期へ繰り越す欠損金又は災害損失金」の「更正又は決定の金額」欄に、いずれも「0 円」と記載されていたことは想像に難くない。してみると、請求人においては、更正処分の対象となった各事業年度における各更正通知書の上記記載により、これらの事業年度に生じた各欠損金額がその後の事業年度に繰り越されないこと、換言すれば、これらの欠損金額がその後の事業年度

---

(120) 民事訴訟法 179 条は、裁判所において当事者が自白した事実及び顕著な事実とは証明を要しない旨規定するところ、ここでいう「顕著な事実」とは、証拠に基づく証明なしに判断の基礎とされても、当事者及び一般人がその存在に疑いを抱かないものであり、公知の事実と裁判所が職務上知り得た事実（裁判官がその職務を遂行するについて知った事実であって、当該事実の確実性が担保されているもの）によって構成される（伊藤眞『民事訴訟法〔第 4 版〕』344 頁及び 345 頁参照（有斐閣、2011））。

上記規定は、審査請求に直接適用されるものではない。しかし、本裁判によれば、請求人は、青色申告承認取消処分に係る主張はしていないものの、本裁判は、同処分に関する事実認定を行った上でこれを適法と判断しており、本件において同処分が行われたという事実は、上記規定がいう顕著な事実に値するものといえよう。

(121) 前掲注(119)参照。

において損金の額に算入されないことを容易に知り得たものと推量し得るのであって、このことは、本審査請求において請求人が理由提示不備の主張を行っていないことによっても裏付けられるといえるのではなかろうか。

そして、このような理解を前提とすれば、本件の各更正通知書における記載内容であっても、処分自体の慎重と公正妥当が担保されることはもとより、請求人の不服申立てに便宜を与えたものと評価することも可能であり、提示すべき理由の程度に関する本裁決の規範（上記（３）ロ）に照らせば、更正通知書自体に法の要求する程度にその理由を示したものと解する余地もあったのではないかと考えられるのである。

(ハ) 本裁決の判断は、上記(イ)で述べたとおり、致し方ないものとは思われる。

しかし、本件で原処分庁が青色繰越欠損金の当期控除額を最終事業年度の所得金額に加算したことは、請求人の青色申告の承認が取り消された事実や、請求人が青色繰越欠損金の当期控除額を最終事業年度の損金の額に算入していた事実といったいわば顕著な事実<sup>(122)</sup>に、法人税法 57 条 1 項及び 10 項を適用すれば当然に導き出される結論にすぎないものである。もちろん、このような処分理由を提示しなかった更正処分に手続上の瑕疵が認められ、租税法の基本原則たる租税法律主義を構成する手続的保障原則<sup>(122)</sup>に抵触するおそれがあることを否定するつもりは毛頭ないが、他の租税法の基本原則の一つである租税公平主義<sup>(123)</sup>も併せ鑑みると、本裁決の判断は、やや硬直的にすぎる嫌いが

---

(122) 租税の賦課・徴収は公権力の行使であるから、それは適正な手続で行われなければならない、またそれに対する争訟は公正な手続で解決されなければならないとする原則である（金子・前掲注(15)83 頁）。

(123) 税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則である（金子・前掲注(15)83 頁）。

あったのではないかとの思いもよぎるところである。

### 第3節 大阪高裁平成25年判決の検証

前節1(4)イで触れた大阪高裁平成25年判決は、青色更正に係る理由附記の適否が争われた事案ではあるが、その判断に当たっては、第2章第2節で検討を加えた最高裁平成23年判決が何らかの影響を及ぼしているのではないと思われる。

そのため、本節においては、大阪高裁平成25年判決について、理由附記や理由提示に関する今後の議論に与える影響も踏まえて検証することとする。

#### 1 事案の概要等

##### (1) 事案の概要及び原審の判断

本件は、控訴人である財団法人の営んでいた事業が法人税法2条13号所定の収益事業に該当するとして行われた青色更正の適否が争われた事案であり、そこで主として争われたのは、青色更正に附記された理由の適否であった。

そして、本件の青色更正に附記された理由として、課税庁が収益事業の収入に該当すると認定した各収入金額については、各契約書に基づき、契約書名、契約年月日及び金額が具体的に記載され、法令等の適用に関しては、上記各収入金額は「法人税法第2条第13号に規定する収益事業の収入に該当します」と記載されていた。

本判決の原審である大阪地裁平成24年2月2日判決<sup>(124)</sup>は、本件における青色更正を評価否認と判断した上で、本件の附記理由については、課税庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるという理由附記制度の

---

(124) 税資262号順号11870。

趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されているとして、法人税法が要求する更正理由の附記として十分であり、法人税法 130 条の要件を満たすものと解するのが相当と判示し、本件の理由附記を適法と結論付けた。

## (2) 大阪高裁平成 25 年判決の判示事項

本判決は、理由附記の趣旨及び理由の程度の判断枠組みについて、それぞれ従前の判例法理（第 2 章第 3 節 2（1）及び（2）参照）と同様の判断を示した上で、附記すべき理由の程度については、最高裁昭和 60 年法人税判決（同 1（5）参照）を引用し、帳簿否認に関しては同判決と同様の判断を示したものの、評価否認に関しては、「更正をした根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することは要しないが、更正の根拠を、上記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の制度目的を充足する程度に具体的に明示するものであることを要すると解され、更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要があるというべきである」（下線引用者）と判示した。

そして、本判決は、本件の青色更正は評価否認であると判断した上で、本件の附記理由に対しては、「なぜ収益事業の収入に該当するのかについての法令等の適用関係や、何故そのように解釈するのかの判断過程についての記載が一切ない」と指摘するとともに、「法人税法施行令 5 条 1 項 10 号、同施行規則 4 条の 3、実費弁償通達の各規定や、その適用関係についての判断過程の記載が一切ないことから、本件各付記理由の記載自体からは、処分庁が本件各更正処分をするに当たり、そうした法令等の適用関係やその判断過程を経ていることを検証することができない」（下線引用者）などの指摘をし、「法人税法 130 条の求める理由付記として不備がある」として処分を取り消した。

## 2 大阪高裁平成 25 年判決の検証

### (1) 最高裁平成 23 年判決との関連性

上記 1（2）のとおり、大阪高裁平成 25 年判決は、本件の附記理由に

ついて、実費弁償通達<sup>(125)</sup>等の各規定やその適用関係についての判断過程の記載が一切ないことを指摘し、その記載自体からは法令等の適用関係やその判断過程の検証ができないとして、理由不備の違法があるとした。この点に限って見れば、処分基準の適用関係の提示がないとして理由不備の違法があるとした最高裁平成 23 年判決が、本判決に何らかの影響を及ぼしているのではないと思われる<sup>(126)</sup>。

しかし、本判決は、「理由の程度の判断枠組み」については、理由附記に関する従前の判例法理同様、「処分の性質と理由付記を命じた各法律の規定の趣旨・目的に照らして決定すべき」と判示しており、最高裁平成 23 年判決がいう「当該処分に係る処分基準の存否及び内容並びに公表の有無」を考慮すべきとするものではないから、少なくとも同判決の規範に与するものではないと解し得る。

本判決は、上記 1 (2) のとおり、評価否認で求められる理由の程度について、従前の法理同様、理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示すべき旨解するとともに、その正否は別として、この点をより具体的に、更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要があると解した上で、この規範に本件の附記理由を照らすことに

(125) 法人税基本通達 15-1-28 (実費弁償による事務処理の受託等) を指す。

同通達は、「公益法人等が、事務処理の受託の性質を有する業務を行う場合においても、当該業務が法令の規定、行政官庁の指導又は当該業務に関する規則、規約若しくは契約に基づき実費弁償 (その委託により委託者から受ける金額が当該業務のために必要な費用の額を超えないことをいう。) により行われるものであり、かつ、そのことにつきあらかじめ一定の期間 (… ) を限って所轄税務署長 (… ) の確認を受けたときは、その確認を受けた期間については、当該業務は、その委託者の計算に係るものとして当該公益法人等の収益事業としないものとする。」と定めている。

(126) また、本章第 1 節 1 (3) イで引用したとおり、最高裁平成 23 年判決の調査官解説において、「各国税における基本通達などのいわゆる法令解釈通達が処分基準に当たるか否かについては議論の余地があるものの、そのような概念的な議論の結論がどうであれ、これらの通達に従い又はあえて従わずに行われる国税に関する行政処分本判決の趣旨が及ぶことを否定することは困難ではないかと思われる」(古田・前掲注(38)524 頁) と指摘されていることも、多分に影響を与えているのではないかと史料する。

より、上記結論を導き出したものと思われる。

## (2) 大阪高裁平成 25 年判決が今後の議論に与える影響

それでは、大阪高裁平成 25 年判決が従前の評価否認の法理をより具体的に示した、「更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要がある」との解釈は、理由附記ないしは理由提示に関する今後の議論にいかなる影響を与えるのであろうか。

この点を検討するに当たっては、本訴における国側主張の可否を検討する中で本判決が示した見解が参考になると思われる。

すなわち、本訴において国側は、更正処分で附記すべき理由の程度に関し、最高裁昭和 60 年法人税判決を摘示した上で、法の適用については結論のみを示せば足り、その結論に到達した理由ないし根拠を示す必要はない旨主張した。これに対し、本判決は、国側の上記主張の可否を検討する中で、「最高裁昭和 60 年（法人税）判決は、付記理由が、課税庁の判断過程を省略することなしに記載しており、課税庁が自己の判断過程を逐一検証できることが、課税庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的に合するところであるとしていることから、帳簿記載を否認しない更正の理由付記においても、課税庁の判断過程すなわち下位法規の検討結果や適用条文についても記載することが必要との前提をとっていることが明らかである」（括弧書及び下線引用者）と判示しているのである。すなわち、本判決は、最高裁昭和 60 年法人税判決が、課税庁の判断過程が省略することなく記載され、課税庁が自己の判断過程を逐一検証できる附記理由こそが、理由附記の趣旨目的に合するものとの判断を示したものと解し、このような理解を前提として、「更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要がある」との解釈を導き出したものと思われる。

しかし、本判決が引用する最高裁昭和 60 年法人税判決の当該判示部分は、「右更正理由の記載は、本件更正における上告人（引用者注：課税庁。以下同じ。）の判断過程を省略することなしに記載したものであるということができ、上告人としては、前記のような内容の理由を記載することによって、

本件更正における自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、その判断の慎重、合理性を確保するという点について欠けるところはなく、右の程度の記載でも処分庁の恣意抑制という理由附記制度の趣旨目的を損うことはないというべきである」とするものである。すなわち、最高裁昭和 60 年法人税判決は、その適否が争われていた本件の附記理由について、課税庁の判断過程が省略することなく記載されていると評価した上で、課税庁はそのような内容の理由を記載することによって自己の判断過程を逐一検証することができるから、本件で附記した程度の記載でも理由附記制度の趣旨目的を損うことはないと判示したにすぎないのである。

この点、本判決は、上記のとおり、課税庁が自己の判断過程を逐一検証できるものでなければ、理由附記制度の趣旨目的を充足するとはいえない旨解するもののようであり、最高裁昭和 60 年法人税判決の上記判示を正解しないものといわざるを得ない<sup>(127)</sup>。

してみると、このような理解を前提とし、「更正処分庁が当該評価判断に至った過程を検証しうる程度に記載する必要がある」とする本判決の判断は、処分の適正化と納税者の予見可能性確保の観点から国税通則法が改正された現状において、理由附記ないしは理由提示の議論に一石を投じるものとは評価し得ても、評価否認における一般的な基準と解することは困難と思われる<sup>(128)</sup>。

### (3) 本件における附記理由の適否

---

(127) この点に関し、「これ（引用者注：最高裁昭和 60 年法人税判決の上記判示部分）を逆に解釈して、『判断過程を逐一検証できるように記載されていない理由は不備である』との趣旨にとらえることは行き過ぎであろう」との批判もある（岩崎政明「批判」税研 30 巻 4 号 276 頁（2014））。

(128) 岩崎・前掲注(127)276 頁は、「争訟の段階で明らかとなる事実と税務調査の段階で処分行政庁が知り得た事実とは自ずと違いがあろうから、更正処分の理由としては、少なくとも調査により知り得た事実と法適用の結果との因果関係が明らかとなるような記載がなされていればよく、法適用に必要な解釈と事実との対応関係が逐一記載され、納税者において十分に追検証できるようになっていなくとも、理由不備とまではならないと考え」られ、「その意味で、『逐一容易に検証できる』という基準は、一般的ではないというべきであろう」とする。

大阪高裁平成 25 年判決の認定事実によれば、本件においては、控訴人の営む事業が法人税法施行令 5 条 1 項 10 号所定の請負業に該当するか、当該事業に係る収入が実費弁償に当たるかなどの点を中心に税務調査が行われ、調査担当者は、最終確定ではないとしつつも、当該事業は非課税の方向である旨の見解を一旦は示していたとのことであり、本件は、税務調査の段階から、実費弁償通達の適用の可否も議論されていた事案のようである。

本件ではこのような事情があったにもかかわらず、青色更正の理由としては、法適用に関し、上記 1（1）のとおり、法人税法 2 条 13 号所定の収益事業に該当する旨附記されたにすぎなかったということであり、そもそもそこで附記された理由は、従前の評価否認の法理がいう、理由附記の趣旨（処分適正化機能・争点明確化機能）を充足する程度に具体的に明示したものと到底いえるものではない。本件の事実関係に即して鑑みると、本件においては、本章第 1 節 1（3）イで述べたように、税務調査の段階から実費弁償通達の適用の可否に関して争いがあったのであるから、むしろ積極的に同通達の適用関係を提示すべき事案であったと思われる。

したがって、いずれにしても大阪高裁平成 25 年判決の判断は、その結論においては相当といえるであろう。

## 第4章 白色更正における処分理由の差替え

第1章第3節2で述べたように、通則法 23 年改正によって理由提示が求められる課税処分の範囲が拡大したことから、白色更正に関しては、これまでは格別問題視されなかった処分理由の差替えの可否についても、改めて議論されることとなるであろう。

そこで、本章においては、処分理由の差替えに係る問題の所在等を概観し、この点に関するこれまでの議論を確認した上で、白色更正における処分理由差替えの可否等について考察することとする。

### 第1節 処分理由の差替え

本節においては、行政処分取消訴訟でしばしば問題となる処分理由の差替えについて、その問題の所在を概観した上で、課税処分取消訴訟におけるこの点に関する議論を確認する。

#### 1 問題の所在<sup>(129)</sup>

行政処分には根拠法規上の処分要件（適法要件）があり、行政庁は処分要件に該当する事実を認定して処分を行うから、全ての行政処分には、行政庁が処分時に認定した根拠事実と適用した根拠法規、すなわち処分理由が存在する。しかし、行政庁の処分時における事実認定や根拠法規の解釈適用に誤りがある場合や、行政庁が処分時に客観的に存在していた他の根拠事実を見落としている場合もある。

そこで、行政処分の取消訴訟の審理過程において、行政庁が処分時には考慮していなかった新たな事実上及び法律上の根拠を、処分の適法性を基礎付ける事由として訴訟上主張することができるか否かが問題となる。これが処

---

(129) 司法研修所・前掲注(30)204 頁参照。

分理由の差替え<sup>(130)</sup>の問題である。

なお、処分理由の差替えには、処分の事実上の根拠が差し替えられる場合と、法律上の根拠が差し替えられる場合がある。

## 2 取消訴訟の訴訟物及び一般的な主張制限との関係<sup>(131)</sup>

行政処分取消訴訟の訴訟物<sup>(132)</sup>は、処分の違法性一般（処分の主体、内容、手続、方式等全ての面における違法）であり、また、行政事件訴訟法は、取消訴訟における被告国（行政庁）の主張の制限に関して特段の規定を置いていない。

したがって、行政処分取消訴訟において、被告国（行政庁）は、行政事件訴訟法 7 条により準用される民事訴訟法 157 条 1 項<sup>(133)</sup>等の一般的な制限を受ける場合を除き、取消しを求められた処分の適法性を基礎付けるため、処分時の認定事実や根拠法規の解釈適用にとらわれることなく、訴訟物の範囲内で客観的に存在した一切の事実上及び法律上の根拠を主張できるのが原則である<sup>(134)</sup>。

このように、処分理由の差替えは原則として自由であるが、処分の同一性

---

(130) なお、「処分理由の差替え」は、「瑕疵の治癒」とは異なる。

「瑕疵の治癒」とは、処分時には瑕疵を有していた行政行為が、その後の事情によって、欠けていた適法要件を具備するに至ったとか、あるいは、その瑕疵が取消しに値しない程度に軽微化してしまった場合には、その成立に瑕疵があるにもかかわらず、これを有効なものとして取り扱い、その効力を維持することという（高林克己「瑕疵ある行政行為の転換と処分理由の追加」曹時 21 巻 4 号 781 頁）。これに対し、「処分理由の差替え」は、処分時に客観的に存在していた理由をその後新たに主張することができるか否かの問題であって、処分後の事情によって適法要件を具備するに至ったなどの「瑕疵の治癒」の場合とは異なる（司法研修所・前掲注(33)116 頁）。

(131) 司法研修所・前掲注(30)204 頁参照。

(132) 訴訟物とは、原告の訴え、具体的には訴状の請求の趣旨及び原因によって特定され、裁判所の審判の対象となる権利関係を指す（伊藤・前掲注(120)198 頁）。

(133) 民事訴訟法 157 条 1 項は、「当事者が故意又は重大な過失により時機に後れて提出した攻撃又は防御の方法については、これにより訴訟の完結を遅延させることとなると認めたときは、裁判所は、申立てにより又は職権で、却下の決定をすることができる。」と規定している。

(134) 最判昭和 53 年 9 月 19 日裁判集民 125 号 69 頁。

の捉え方によっては、訴訟物の範囲が異なってくるため、処分理由の差替えが許されない場合も生じてくる。

### 3 課税処分の同一性（総額主義又は争点主義）との関係

通説によれば、課税処分取消訴訟の訴訟物は、他の行政処分取消訴訟のそれと同じく、処分の違法性一般であるとされている<sup>(135)(136)</sup>。課税処分を含む行政処分は、処分を行う根拠法規に規定された処分要件を満たしている限り適法であるが、その要件の一つでも欠くとその処分は違法となることから、そのような全ての要件が審理・判断の対象とされ、行政処分取消訴訟の訴訟物と理解されているのであり、この理は、課税処分取消訴訟にも妥当する<sup>(137)</sup>。

このように、課税処分取消訴訟の訴訟物も処分の違法性一般とされているが、この通説の立場に立ったとしても、処分の同一性をどう捉えるかによって、訴訟物（審理の対象）は異なってくる<sup>(138)</sup>。課税処分の同一性を、総額主義又は争点主義のいずれによって捉えるかといった問題である。

#### （1）総額主義<sup>(139)</sup>

総額主義とは、課税処分の同一性を、それによって確定される租税債務の同一性によって捉える考え方である。これは、課税処分によって確定された税額（租税債務の内容）が総額において租税実体法により客観的に定まっている税額を超えていなければ、当該課税処分は適法であるとするものであって、課税処分において課税庁がいなかる理由で税額を認定したかは別として、結論としての数額が処分時に客観的に存在した税額を上回らなければ（換言すると、客観的処分理由の存在が肯定されれば）、違法に納税義務を重課したことにはならず、処分は適法とする見解である。

したがって、総額主義の見解に立った場合、課税処分取消訴訟の審理の

(135) 司法研修所・前掲注(33)88頁。

(136) 最判昭和49年4月18日訟月20巻11号175頁も同旨である。

(137) 中尾巧『税務訴訟入門〔第5版〕』199頁以下参照（商事法務、2011）。

(138) 司法研修所・前掲注(33)88頁。

(139) 司法研修所・前掲注(33)88頁以下参照。

範囲は、課税処分によって確定された税額が総額において処分時に客観的に存した税額を上回るか否かを判断するのに必要な事項の全部に及び、その数額の計算の根拠となる事実は単なる攻撃防御の方法にすぎず、課税庁は、処分時の認定理由に拘束されることなく、訴訟の段階で、その後に新たに発見した事実を追加し、あるいは上記事実と交換することによって、処分理由を差し替えることが可能であり、当該課税処分に係る税額の数額を維持するため一切の理由を訴訟において主張することができるのである。

なお、このように、課税処分によって確定された税額が客観的な税額を超えるか否かを審理し、判決で当該課税処分を取り消すことになると、判決は課税庁が一定額を超えて税額を認定したことが違法である（換言すると、一定額を超えては客観的処分理由が存在しない。）と判断したことになるから、判決の拘束力により、課税庁は訴訟で主張しなかった理由をもってしても上記の額を超える課税処分を再度行うことはできず、紛争の一回的解決が図られることとなる<sup>(140)</sup>。

## (2) 争点主義<sup>(141)</sup>

争点主義とは、課税処分の同一性を、課税庁が処分時に現実に認定した処分理由の同一性によって捉える考え方である。これは、課税処分取消訴訟の審理の対象は処分理由との関係における税額の適否であるとするもの

---

(140) ただし、この点については、①取消判決の拘束力（行訴 33 条 1 項）は同一過誤防止のためのものであるから、新たな事実に基づく再処分を妨げるものではないし、通則法の更正に関する規定の趣旨からも、新たな調査に基づく更正権の再行使が禁じられる理由はなく、このように解しても、更正の期間制限と課税権濫用の法理により、納税者の救済と紛争の最終的解決が不当に遅れるおそれはないと思われる（佐藤繁「課税処分取消訴訟の審理」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『新・実務民事訴訟講座 10』65 頁（日本評論社、1982））との異論や、②請求認容の判決があっても、納税者のある年度の所得金額がいくらであるかを確定するものではないから、判決後に新しい資料が発見され、それが更正の制限期間内であれば、理論上は再更正することは可能である（山田二郎＝石倉文雄『税務争訟の実務〔補訂版〕』416 頁（新日本法規出版、1981））との異論もある。

(141) 司法研修所・前掲注(33)89 頁以下参照。

であって、課税庁が処分時に認定した理由が誤っていれば、他に所得等があり、客観的な税額が数額において課税処分で認定されたそれを上回っていても、当該課税処分は違法として取消しを免れないとする見解である。

したがって、争点主義の見解に立った場合、課税処分取消訴訟の審理の範囲は、処分時の認定理由の存否に限定され、そのみを争点として審理が行われるのであって、訴訟の段階で処分理由を差し替えることは許されないと考えるのである。

なお、この場合には、判決が当該課税処分を違法と判断しても、その違法判断は課税庁が処分時に現実に認定した処分理由に係るものとなるから、更正・決定の除斥期間内であれば、新たな理由に基づいて再更正をすることも許されることとなり、手続的保障の面では理があるが、紛争の一回的解決が図られないといった難点がある。

### (3) 課税処分の同一性<sup>(142)</sup>

課税処分の同一性について、争点主義は、有力な学説の支持を得ている<sup>(143)</sup>ものの、最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決<sup>(144)</sup>は、「課税処分の取消訴訟における実体上の審判の対象は、当該課税処分によって確定された税額の適否であり、課税処分における税務署長の所得の源泉の認定等に誤りがあっても、これにより確定された税額が総額において租税法規によって客観的に定まっている税額を上回らなければ、当該課税処分は適法というべきである。」と判示するなど、判例は、総額主義を採ることを明らかにしている<sup>(145)</sup>。

通則法 24 条ないし 29 条等の各規定からすれば、課税処分は、当該年又は年度分の課税標準等又は税額等を数额的に確定させる処分であり、それ

(142) 司法研修所・前掲注(33)90 頁以下参照。

(143) 例えば、金子・前掲注(15)965 頁以下。

(144) 民集 46 卷 2 号 77 頁。

(145) 最判昭和 36 年 12 月 1 日裁判集民 57 号 17 頁、最判昭和 42 年 9 月 12 日裁判集民 88 号 387 頁、最判昭和 49 年 4 月 18 日訟月 20 卷 11 号 175 頁、最判昭和 50 年 6 月 12 日訟月 21 卷 7 号 1547 頁、最判平成 5 年 5 月 28 日訟月 40 卷 4 号 876 頁。

が数額的に過少又は過大である場合にのみ行うものであって、数額算定の根拠事実が異なる場合に行うものではないと解されることから、課税処分の同一性は、それによって確定される租税債務の同一性によって捉えるのが相当であり、総額主義が妥当すると考える。

## 第2節 更正処分における処分理由差替えの可否

本節においては、通則法 23 年改正前の白色更正に係る取消訴訟における処分理由差替えの可否と、青色更正処分取消訴訟における処分理由差替えの可否について、それぞれ確認する。

### 1 通則法 23 年改正前の白色更正に係る取消訴訟<sup>(146)</sup>

所得税や法人税においては、1 年あるいは1 事業年度の所得に対して一つの課税処分しかあり得ず、しかも、判例は、前節 3（3）で述べたとおり、課税処分取消訴訟の審判の対象となる違法性について、課税処分によって確定された税額が総額において客観的に定まっている税額を越えなければ当該課税処分に実体法上の違法事由は存しないとする総額主義の立場に立っているから、当該所得に関し処分時に客観的に存在する全ての事実が当然に課税処分の適法性の根拠事実となり、処分理由の差替えにより処分の同一性が害されることはない。すなわち、所得税及び法人税の課税処分の実体的処分要件は、所得が更正に係る額を下回らないことのみであるから、所得を構成する収入及び支出についての事実の差替えは、同一処分要件に関する攻撃防御方法の差替えにすぎず、処分の同一性には何ら影響しないのである。

そして、通則法 23 年改正前の白色更正においては、第1 章第1 節1 で述べたとおり、理由附記は要しないと解されていたことから、その取消訴訟においては、上記と別異に解する理由もなく、処分理由の差替えは許されると

---

(146) 司法研修所・前掲注(30)206 頁以下参照。

解されていた<sup>(147)</sup>。

## 2 青色更正処分取消訴訟<sup>(148)</sup>

### (1) 問題の所在と学説等の状況

青色更正についても処分理由の差替えにより処分の同一性が害されないことは、白色更正の場合と同様である。しかし、青色更正の場合には、通則法 23 年改正前の白色更正とは異なり、もともと理由附記が義務付けられていることから、この理由附記の趣旨との関係で処分理由の差替えが制限されるか否かについて、非制限説<sup>(149)</sup>と制限説<sup>(150)</sup>とが対立しており、下級審の裁判例も分かれている<sup>(151)</sup>。

ここで、青色更正の理由附記に関する最高裁判例を改めて確認すると、理由附記の趣旨は、処分庁の判断の慎重と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、理由附記に不備がある場合は、そのことのみで処分の取消事由となり、その瑕疵は、後日の審査裁決などにより十分な理由が附記されても治癒されることはなく、理由附記の程度としては、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示することによっ

---

(147) 前掲注(145)の各裁判例参照。

(148) 司法研修所・前掲注(30)207 頁以下及び司法研修所・前掲注(33)126 頁以下参照。

(149) 篠原一幸＝高須要子「処分理由のさしかえ」民商 83 巻 3 号 47 頁（1980）、片山博仁「判研」税弘 29 巻 13 号 88 頁（1981）、品川芳宣「判批」税通 37 巻 2 号 326 頁（1982）等。

(150) 緒方節郎「課税処分取消訴訟の訴訟物」鈴木忠一＝三ヶ月章監修『実務民事訴訟講座 9』17 頁（日本評論社、1970）、南博方『注釈行政事件訴訟法』81 頁（有斐閣、1972）、北野弘久「判批」判評 272 号 20 頁（1981）、中村勲「判研」税務事例 13 巻 10 号 19 頁（1981）、佐藤・前掲注(140)73 頁、原田尚彦「判批」別冊ジュリ 79 号 219 頁（1983）、松沢智『新版 租税争訟法』56 頁以下（中央経済社、2001）、金子・前掲注(15)965 頁以下等。

(151) 処分理由の差替えを肯定した裁判例として、大阪高判昭和 52 年 1 月 27 日行集 28 巻 1・2 号 22 頁、東京高判昭和 57 年 8 月 10 日行集 33 巻 8 号 1677 頁等があり、否定した裁判例として、京都地判昭和 49 年 3 月 15 日行集 25 巻 3 号 142 頁、東京地判昭和 55 年 9 月 29 日行集 31 巻 9 号 2024 頁等がある。

て具体的に明示することを要するとするものであった（第2章第3節1（1）及び（2）参照）。

制限説の主な根拠としては、このような理由附記制度の趣旨を徹底する立場に立ち、附記理由を取消訴訟の過程で自由に変更できるとすれば、理由附記の趣旨を没却するとするものである。これに対し、非制限説は、この理由附記は、青色更正に際し、帳簿との関連において更正理由の明示を要求するにとどまるもので、異議決定や審査裁決の理由附記と同様に飽くまでも行政段階の手続であって、取消訴訟において理由の差替えを許さないことまでを規定したものではないし、行政庁の恣意の抑制、被処分者の不服申立ての便宜供与という理由附記の趣旨は、理由附記の不備が更正処分の取消事由とされ、しかもその不備が審査裁決による理由附記によっても治癒されないとされていることにより一応担保されているとするものである。

このように、両説の対立は、結局、所得税法及び法人税法が青色更正に理由附記を要求している趣旨の理解の相違に帰着するものと考えられる。

もっとも、制限説に立つ立場であっても、処分の差替えを一律に否定するものではなく、基本的な事実関係の同一性が認められる場合には、処分理由の差替えを認めてよいとする見解<sup>(152)</sup>もある。

## （2）最高裁判例

この点について、最高裁が唯一判断を示した裁判例として、最高裁昭和56年7月14日第三小法廷判決<sup>(153)</sup>（以下「最高裁昭和56年判決」という。）がある。

本判決は、課税庁（被上诉人）の追加主張を許した原判決は最高裁昭和

---

(152) 中村・前掲注(150)19頁、佐藤・前掲注(140)73頁、原田・前掲注(150)219頁、松沢・前掲注(150)56頁、金子・前掲注(15)966頁は、おおむね同旨である。

(153) 前掲注(32)参照。

なお、本判決は、前掲注(151)に挙げた京都地判昭和49年3月15日、大阪高判昭和52年1月27日の上告審判決である。

47 年 12 月 5 日第三小法廷判決<sup>(154)</sup>に違背する旨の納税者（上告人）の上告理由に対し、本件における青色更正の内容及び課税庁が追加主張を行った経緯を述べた上で、「このような場合に被上告人に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく、被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる」、「右のように解しても、所論引用の判例の趣旨に反するものではない」（下線引用者）と判示し、納税者の上告を棄却した。

このように、本判決は、青色更正処分取消訴訟における処分理由の差替えの可否について、最高裁として初めての判断を示したものであるが、その一般的な判断は明確に留保（上記下線部分参照）しつつ、原審の判断を結論において正当としていることから、青色更正処分取消訴訟における処分理由の差替えを全面的に否定する趣旨でないことは明らかであるものの、何らの制限もなしに全面的に承認する趣旨でもないであろう。

したがって、青色更正に係る取消訴訟の場合、いかなる基準、要件の下で処分理由の差替えが許されるかについては、依然として判例上未確定の状態にある。

### 第 3 節 白色更正における処分理由の差替え

本節においては、通則法 23 年改正後の白色更正に係る取消訴訟における処分理由差替えの可否、また、それが許されとした場合の許容範囲について、それぞれ考察する。

---

(154) 前掲注(60)参照。

## 1 白色更正における処分理由差替えの可否

前節1で述べたとおり、通則法 23 年改正前の白色更正に係る取消訴訟においては、処分理由の差替えは許されると解されていたが、同改正によって白色更正に理由提示が義務付けられたことから、その後の白色更正に係る取消訴訟においても、従前同様、処分理由の差替えが許されるかが問題となる。

白色更正に求められる理由提示は、行手法 14 条 1 項に基づき行われるものであり、所得税法や法人税法の各個別法に基づく青色更正の理由附記とはその根拠法を異にするものではある（第1章第1節2（1）参照）。

しかし、第3章第1節で述べたとおり、白色更正に求められる理由提示の趣旨は、処分庁の判断の慎重と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、理由提示に不備がある場合は、そのことのみで処分の取消事由となると解されるのであって（同節1（1））、これらは、青色更正の場合（前節2（1））といずれも同様である。そして、白色更正で提示すべき理由の程度としては、帳簿否認の法理は妥当しないものの、処分原因事実及び法適用について、処分の相手方においてその記載自体から了知し得る程度の明示を要すると解されるのである（第3章第1節1（3）ハ）。

このように、通則法 23 年改正後の白色更正においては、そこで求められる理由の程度に一定程度の差は認められるものの、青色更正と同様の趣旨の下、理由提示が義務付けられたのであるから、そうである以上、同改正後の白色更正に係る取消訴訟においては、青色更正の場合と同様、いかなる場合においても処分理由の差替えが許されると解することは困難であろう<sup>(155)</sup>。

---

(155) この点に関しては、所得税法 23 年改正により白色申告者である事業者等に記帳記録保存義務が課されたが、これにより期待される記帳の信頼度は青色申告のそれに比肩し得るものとなることは考えにくく、こうした状況において、単純に理由提示制度の存在をもって一律に青色申告と同様の主張制限が及ぶとするのは、いささか性急であるように思われ、いずれにせよ、改正後の運用を踏まえて今後検討を要する新たな論点として指摘されようとの指摘もある（藤谷武史「判批」別冊ジュリ 212 号 405 頁（2012））。

## 2 処分理由差替えの許容範囲

それでは、白色更正に係る取消訴訟においては、いかなる場合に処分理由の差替えが許容されるのであろうか。この点を検討するに当たっては、前節2（2）で確認した最高裁昭和56年判決が参考になると思われる。

本判決に係る事案の概要としては、宅地の分譲販売等を業とする納税者（上告人）が行った不動産の販売に関して、その取得価額は過大である旨の附記理由により青色更正が行われたが、訴訟において、課税庁（被上告人）が、仮に取得価額は申告額と同額であるとしても、その販売価額が過少に申告されており、いずれにしても本件の青色更正は適法である旨の主張を追加したため、上記追加主張の適否が争われたというものであった

本判決は、前節2（2）のとおり、本件における青色更正の内容及び課税庁が追加主張を行った経緯を述べた上で、「このような場合に被上告人に本件追加主張の提出を許しても、右更正処分を争うにつき被処分者たる上告人に格別の不利益を与えるものではないから、一般的に青色申告書による申告についてした更正処分の取消訴訟において更正の理由とは異なるいかなる事実をも主張することができると解すべきかどうかはともかく、被上告人が本件追加主張を提出することは妨げないとした原審の判断は、結論において正当として是認することができる」と判示し、納税者の上告を棄却した。

本件において課税庁が行った追加主張は、もともと更正の対象となっていた不動産の販売価額に関するものであり、更正理由と追加主張は、同一物件の譲渡益に関するもの（更正理由は取得価額を否認するものであるのに対し、追加主張は同一物件に係る販売価額計上漏れを主張するもの）であって、これに対して同判決が、「このような場合に被上告人に本件追加主張の提出を許しても、……上告人に格別の不利益を与えるものではない<sup>(156)</sup>」と判示した

---

(156) ここでいう「格別の不利益を与えるものではない」との趣旨については、前掲注(145)の最判昭和42年9月12日が、「その事実（引用者注：本訴で課税庁が追加主張した事実）が認められたとしても、それによつて直ちに本件更正処分によつて確定された課税総所得金額ないし納税額に変更をきたすものでもなく、単に右更正処分がそ

ことに鑑みると、処分理由と新たな主張との間に基本的な課税要件事実の同一性が認められ、その新たな主張によって処分の相手方に格別の不利益を与えるものでないと認められる場合には、処分理由の差替えは許容されると解してよいものと思われる<sup>(157)(158)(159)</sup>。

---

のままの内容で維持されるだけのことである」と述べていることと軌を一にするとと思われるとの見解（玉国文敏「判批」ジュリ臨時増刊 768 号 36 頁（1982））もあるが、この点については、納税者の手続的権利（防御権）は侵害されないとの意に解するのが相当と思われる（司法研修所・前掲注(33)138 頁参照）

(157) 司法研修所・前掲注(33)138 頁参照。

(158) 中村・前掲注(150)19 頁は、最高裁昭和 56 年判決について、「青色更正に対する取消訴訟において、理由の差替えが許されるためには、差替え前後の理由が事実及び法律上の見地から近似ないし同一視される場合（…）で、かつ、被処分者に不利益を与えないとの二要件が考慮されるべきことを説いたものと理解したい」とする。

(159) 金子宏東京大学名誉教授は、争点主義の立場に立たれた上で、「もっとも、争点主義をとった場合にも、理由の差替が絶対に認められないと解するのは妥当ではなく、原処分の理由とされた基本的課税要件事実の同一性が失われない範囲では理由の差替は認められる、と解すべきであり、「このように解しても、当事者に特に不利益を与えることはないであろう」と述べておられる（金子・前掲注(15)966 頁）。

## 結びに代えて

本稿冒頭で述べたように、青色更正に係る理由附記に関しては、その適否を巡る争いが古くから多数繰り広げられ、様々な議論がなされてきたものの、白色更正に係る理由提示については、通則法 23 年改正によって平成 25 年 1 月 1 日以降の処分にこれが義務付けられたこともあり、いまだ十分な議論がなされていないことから、本研究においては、白色更正に求められる理由の程度を中心に考察を加えた。

本研究を進めるに当たっては、更正処分で提示される理由の内容が詳細であればあるほど、納税者にとってはその諾否の判断に大きく寄与する一方、課税庁にとっては行政コストの増加につながりかねないといった事情を常に念頭に置き、納税者及び課税庁のいずれからも理解を得られるような結論の導出を目指した。

その結果として、白色更正の理由提示においては、理由附記に関する従前の判例法理は基本的に妥当し、最高裁平成 23 年判決が示した処分基準の適用関係については原則として提示を要せず、青色更正における帳簿否認の法理は妥当しないとの結論を得るに至った。また、通則法 23 年改正後の白色更正に係る取消訴訟においては、そこに理由提示が義務付けられた以上、青色更正の場合と同様、いかなる場合においても処分理由の差替えが許されると解することは困難であり、処分理由と新たな主張との間に基本的な課税要件事実の同一性が認められ、その新たな主張によって処分の相手方に格別の不利益を与えるものでないと認められる場合には、処分理由の差替えは許容されるであろうとの結論を得た。

本稿で検証した大阪高裁平成 25 年判決でも垣間見えたように、平成 6 年に行手法が制定され、国税に関する処分についてはその適正化と納税者の予見可能性確保の観点から通則法 23 年改正が行われた現状においては、これまでも増して詳細な理由提示ないし理由附記を求める声が上がることと推測されるが、今後数多くの裁判例が集積されていく中で、更なる議論が展開されるであ

ろうと思われる。

本稿の結びを迎える今、改めて読み返してみると、更に掘り下げて検討すべきであったのではないかと懸念が拭えない点も見受けられないではないが、いずれにしても、本稿が、微力ながらも今後の議論の一助となることを祈念して、結びに代えたい。