

最高裁判所(第三小法廷) 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税青色申告承認取消処分取消請求  
上告事件

国側当事者・国

令和6年5月7日棄却・確定

(控訴審・福岡高等裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和5年6月30日判決、本資料27  
3号・順号13862)

(第一審・福岡地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和4年12月14日判決、本資料2  
72号・順号13789)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の福岡高等裁判所令和●●年(〇〇)第●●号法人税青色申告承認取消処分取消請  
求事件について、同裁判所が令和5年6月30日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があっ  
た。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

主 文

本件上告を棄却する。

上告費用は上告人の負担とする。

理 由

1 上告代理人金谷比呂史の上告理由のうち憲法31条違反をいう部分について

論旨は、行橋税務署長が令和元年12月10日付けで上告人に対してした、上告人の平成3  
0年7月1日から令和元年6月30日までの事業年度以後の法人税に係る青色申告の承認の  
取消処分(以下「本件処分」という。)につき、事前に防御の機会が与えられなかったことを  
もって、本件処分が違憲である旨をいう。

しかしながら、法人税法127条1項の規定による青色申告の承認の取消処分については、  
その処分により制限を受ける権利利益の内容、性質等に照らし、その相手方に事前に防御の  
機会が与えられなかったからといって、憲法31条の法意に反するものとはいえない。この  
ことは、最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号平成4年7月1日大法廷判決・民集46巻5号  
437頁の趣旨に徴して明らかである。本件処分に所論の違憲はなく、論旨は、採用するこ  
とができない。

2 その余の上告理由について

論旨は、違憲をいうが、民訴法312条1項及び2項に規定する事由のいずれにも該当しな  
い。

よって、裁判官宇賀克也の反対意見があるほか、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判  
決する。なお、裁判官渡邊恵理子の補足意見がある。

裁判官渡邊恵理子の補足意見は、次のとおりである。

多数意見が言及する平成4年大法廷判決は、行政処分の手続に事前の告知、弁解、防御の機会を与えるかどうかは、行政処分により制限を受ける権利利益の内容、性質、制限の程度、行政処分により達成しようとする公益の内容、程度、緊急性等を総合較量して決定されるべきものであって、常に必ずそのような機会を与えることを必要とするものではないと解するのが相当である旨判示している。多数意見は、このような枠組みの下での総合較量に基づいており、特定の考慮要素のみに基づくものではないが、私において特に明確にしておきたい2点を補足することとする。

まず、法人税法127条1項の規定による青色申告の承認の取消処分については、専門性を有する第三者的機関ともいい得る国税不服審判所における充実した審査請求手続が設けられている。もとより、単に事後手続が設けられていることのみをもって、事前手続が憲法上必要でないとは断ずることはできないが、上記審査請求手続の内容等は、上記の総合較量において考慮されるべき要素の一つとなるものと考えられる。

次に、多数意見と同旨を判示した最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同4年9月10日第一小法廷判決・判例集不掲載が出されて以降、不利益処分に係る事前手続の保障の原則を内容とする行政手続法の制定などの事情の変化もみられるところであるが、多数意見は、関係規定の制定経緯等に鑑み、こうした事情の変化も念頭に置いた上で、憲法判断の変更は要しないと判断したものである。

裁判官宇賀克也の反対意見は、次のとおりである。

- 1 私は、多数意見の1とは見解を異にするので、以下、その点につき述べる。
- 2 (1) 処分庁が不利益処分を行う場合には、誤った不利益処分による権利侵害が行われないうちに事前にその根拠法条とそれに該当する事実を通知し、相手方に事前に意見陳述の機会を保障することが、憲法上の適正手続として要請されるのが原則であり、法人税法127条1項の規定による青色申告の承認の取消処分(以下、本反対意見においては「青色申告承認取消処分」という。)について、その例外を認めるべき合理的理由は見いださず困難。
- (2) この点に関し、原判決は、国税通則法74条の14第1項が、青色申告承認取消処分を含む「国税に関する法律に基づき行われる処分」について、行政手続法第3章(不利益処分)の規定(同法14条の理由提示の規定を除く。)の適用を除外していることに触れ、そうした適用除外が認められている理由として、①金銭に関する処分であるから事後的な手続で処理することが適当であり、事後的な手続として、国税不服審判所長に対する審査請求等の不服申立手続が整備されていること、②大量・反復的に行われること、③限られた人員で適正・公平・迅速に手続の処理を図らなければならないこと、④処分理由の提示が要求されていること等の理由を挙げており、上記①～④の各点をもって、上記(1)の意味での例外を認めるべき合理的理由と捉えているようにも見受けられるが、いずれの点も合理的理由たり得ない。その理由は、次のとおりである。

①については、国税不服審判所長に対する審査請求は、一般の不服申立手続と比較して審査庁の独立性に配慮されているが、そもそも、憲法31条は、違法又は不当な処分がされないように適正な事前手続を要請しているものであり、事後の救済手続が整備されていれば、事前手続がおよそ不要であるということにはならないことはいま

でもない。現行法上も、第三者的な立場にある審査庁への審査請求が行われ得ることのみをもって、事前手続を不要としているものとは解されない。なお、行政手続法13条2項4号は、「納付すべき金銭の額を確定し、一定の額の金銭の納付を命じ、又は金銭の給付決定の取消しその他の金銭の給付を制限する不利益処分をしようとするとき」については、事前の意見陳述手続に関する同法の規定の適用を除外しているが、同号は、青色申告承認取消処分のように、納付すべき金銭の額の確定等の前提となる相手方の地位の得喪に関する処分を対象としていない上、そもそも同号は、それに該当する場合に一律に同法により事前の意見陳述手続を義務付けることはしないとするにとどまり、各処分の類型に応じて、憲法の適正手続の要請により事前の意見陳述手続が必要になり得ることを否定する趣旨でもないから、同号の存在は、上記の合理的理由とは結び付かない。

②については、申告納税制度は、個々の納税者の申告によって租税債務を確定することを原則とする制度であり、更正処分についても、個々の申告について慎重に調査し、修正申告の懲過という形での事前手続が事実上とられることが少なくないともいわれる。いわんや青色申告承認取消処分については、相手方に対する不利益の大きさに鑑み、個々の事案ごとに慎重な事実確認がされているはずであり、個々の事案について慎重に検討する余裕がない大量・反復事案であるとして、粗雑な対応がされているわけではないと考えられる。青色申告承認取消処分が大量・反復的に行われるから、事前手続をとっている余裕がなく、事実誤認に対する救済は専ら事後手続に委ねる仕組みが採用されているという理解は、我が国の実際の税務行政の姿から乖離しており、むしろ我が国の税務行政を過小評価することになると思われる。

③については、少なくとも弁明の機会の付与に相当する手続であれば、弁明書の提出期限を1週間程度とすることも許容されると考えられるので、迅速性の要請等が、事前の意見陳述手続を全く保障しないことの合理的理由になるとは考え難い。なお、青色申告承認取消処分が、行政手続法13条1項1号イの「許認可等を取り消す不利益処分をしようとするとき」に相当することに照らせば、「適正・公平」な手続のためには、聴聞に匹敵する事前手続がとられることが（憲法上必要不可欠とまでいえるかはひとまずおいても）望ましいと解されるが、聴聞は1回の期日で終結することが通常であると思われ、また、通知された青色申告承認取消の原因となる事実が自認されるために聴聞の期日を開かないことになる場合も少なくないと思われることに加えて、我が国の税務職員の質及び量にも照らせば、聴聞に相当する手続をとることが、迅速性の要請に照らして無理を生じさせるとまでは思われぬ。

④については、処分理由の提示は、処分庁が原処分を行うに当たり、その慎重合理性を担保する機能、相手方の不服申立ての便宜を図る機能を有するが、そのことと、事前に意見陳述の機会を保障されることとは意義を異にするのであり、そうであるからこそ、行政手続法は、不利益処分について、事前の意見陳述手続（同法13条）と理由提示（同法14条）の規定を別個独立のものとして設けたのである。したがって、理由提示が行われることは、事前の意見陳述手続が不要である理由には全くなならない。

- 3 以上によれば、上告理由のうち憲法31条違反をいう部分には理由があり、本件処分は違憲であるから、原判決を破棄し、第1審判決を取り消し、本件処分の取消請求を認容す

べきである。

このような私の立場からは、本判決の多数意見と同旨を判示した最高裁平成●●年（○  
○）第●●号同4年9月10日第一小法廷判決・判例集不登載は、変更すべきこととなる。

令和6年5月7日

最高裁判所第三小法廷

裁判長裁判官 渡邊 恵理子

裁判官 宇賀 克也

裁判官 林 道晴

裁判官 今崎 幸彦

裁判官長嶺安政は、退官につき署名押印することができない。

裁判長裁判官 渡邊 恵理子

当 事 者 目 録



A

上 告 人 株 式 会 社



同代表者代表取締役 甲



同訴訟代理人弁護士 金 谷 比 呂 史

同訴訟復代理人弁護士 佐 藤 俊 司 徳

長 友 慶 徳 郎

同補佐人税理士 小 西 慎 太 二

福 岡 耕 尚

高 橋 敦 英 雅 人

小 川 山 行 田 口 吉 武 野 原 橋 武 本 原 島 内 野

木 執 笹 田 末 安 津 北 高 岩 松 篠 椀 山 波

智 幹 貴 秀 あ 秀 一 宏 美 文 英

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

美 久 子 太 ね 至 郎 次 子 子 樹 徹

被 上 告 人  
同代表者法務大臣  
同 指 定 代 理 人

国  
小 吉 松 森 笹 岡 鐘 松 菊  
泉 田 村 下 木 安 江 限 元  
龍 俊 忠 麻 祐 広 宏 一 優  
司 介 憲 美 司 生 樹 雅 子  
友

令和●●年(〇〇)第●●号

(原審 福岡高等裁判所令和●●年(〇〇)第●●号法人税青色申告承認取消処分取消請求控訴事件)

令和●●年(〇〇)第●●号 行政上告提起事件

上告人 株式会社A

被上告人 国

上 告 理 由 書

令和5年9月4日

最高裁判所 御中

上告代理人 金谷 比呂史

上告人 株式会社A

上記代表者代表取締役 甲

上記訴訟代理人

弁護士 金谷 比呂史

上記補佐人

税理士 小西 慎太郎

税理士 福岡 耕二

税理士 高橋 敦尚

税理士 小川 英雄

税理士 木山 雅人

税理士 執行 達也

税理士 笹田 毅

税理士 田口 智一

税理士 末吉 幹久

税理士 安武 貴美子

税理士 津野 秀太

税理士 北原 あかね

税理士 高橋 秀至

税理士 岩武 一郎

税理士 松本 宏次

税理士 篠原 美津子

被上告人 国

上記代表者 法務大臣 齋藤 健

処分行政庁 行橋税務署長

上記当事者間の令和●●年（〇〇）第●●号行政上告提起事件について、上告人による上告の理由は、下記のとおり、原判決の判断内容には、憲法31条、84条の解釈を誤った憲法違反があることである。

## 記

1 本件は、処分行政庁が、上告人に対し、法人税法127条1項後段に基づいて令和1年6月期以後の法人税青色申告承認取消処分（以下「本件処分」という。）を行う前に、上告人が、本件処分を行うことや（裁量判断に係る事情はもちろんのこと）処分要件該当事実である令和1年6月期申告書期限内不提出の事実について、告知されることもなかったし、自らの言い分を述べる機会を与えられることも全くなかった、という事案である。

## 2 原判決による判断

前記1のような本件において、原判決は、法人税法127条1項の規定による青色申告承認取消処分については、告知・弁解の機会を付与すべき法律上の根拠はなく、本件除外規定は、その立法趣旨からして憲法31条、84条に違反しないし、青色申告承認取消処分の内容、性質等に照らし、その相手方に事前に防御の機会を与えられなかったからとあって、憲法31条、84条に反するものとは解されない、と結論付けた。

3 しかし、このような原判決の結論及び理由付けは、いずれも誤りである。

まず、国税通則法74条の14第1項が、青色申告承認取消処分も含めて、「国税に関する法律に基づき行われる処分」が各年又は各月毎に大量・反復的に行われること等を考慮して設けられたものである（控訴審判決がほぼ引用する一審判決判決書p26）としても、この理由付けは、せいぜい適用違憲、処分違法に係る主張を排斥するに留まり、処分違憲（適用行為違憲）に係る主張を排斥する理由にならない。

すなわち、課税庁が、行政手続法第三章に定める聴聞手続によるべき法的義務を課せられないと言えるとしても、仮に、国税に関する法律に基づき行われる処分を課す手続（以下「租税手続」という。）において、納税者に対し、何らかの事前防御の機会を与えなければならないことが、納税者の具体的権利として、憲法上内容が確定しているもの<sup>1</sup>と言えるのであれば、本件の上告人は、前記1のとおり、処分を行うことや処分要件該当事実すら告げられることなく、なおかつ、自らの言い分を述べる機会を何らも与えられることなく、本件処分を受けているのであるから、本件処分が、適正な租税手続によって処分を受ける上告人の権利を侵害するものであることは明らかである。

そうすると、本件における問題は、納税者が、何らかの事前防御の機会を与えられなければならないことが、租税手続における納税者の具体的権利として、憲法上内容が確定しているものと言えるか否かである。

この点、訴訟代理人は、広く不利益処分一般において、国民が何らかの事前防御の機会を与えられるべきことは、少なくとも行政手続法が制定されてから30年もの長期間が経過した現代においては当然であり、適正手続を受ける国民の具体的権利として、憲法上内容が確定していると

---

<sup>1</sup> 高橋和之『体系憲法訴訟』（岩波書店・2017年）287頁－289頁参照。なお、長谷部恭男『続Interactive憲法』（有斐閣・2011年）43頁は、「その社会の法律家集団の共通理解として、これは当然だろうという制度」をベースラインと呼んでいるところ、両者は、呼び方が異なるだけで、同じ概念を指しているものと思われる。

考えている<sup>2</sup>。

もっとも、このような考えは措くとしても、租税手続において、納税者が、何らかの事前防御の機会を与えられるべきことは、次のとおり当然の前提と考えられていることから、納税者の具体的権利として、憲法上内容が確定しているものと言える。

課税実務を担う法律家集団としては、課税庁職員及び税理士等が挙げられる。そして、課税庁職員は、課税庁が発遣している通達や事務運営指針等に従わなければならないが、これに伴って、通達や事務運営指針等は、納税者やその税務代理人たる税理士に対しても、いわゆる事実上の外部効果を有することとなる。

このようにして、課税実務を担う法律家集団の間においては、通達や事務運営指針等に則って処分等が行われることが当然の共通理解となっている。

そして、法人税青色申告承認取消処分を行うに当たって、納税者に対し事前防御の機会を与えるか否かについて見てみると、「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」（甲9、乙10）が、その趣旨において、処分の際に勘案すべき諸事情の一つとして、改善可能性という再度の取消事由発生可能性に係る事情を掲記している上、その5（1）においても、税務署が申告書のみからは把握できない事情をも掲記していることからすれば、同指針は、処分前において、納税者に対して、処分を行う可能性があること並びに取消事由の有無及びその内容を告げた上で、納税者の言い分を聴取することを当然の前提としている。さらに言えば、国税通則法74条の14条第1項の趣旨が正しく妥当する典型的な金銭的処分である課税処分を行うに当たってすら、「調査手続の実施に当たっての基本的な考え方等について（事務運営指針）」（甲20）は、第2章3（7）において、「申告内容等に関して非違が疑われる事項を把握した場合には、納税義務者及び税務代理人にその事項について十分な説明を求め、その意見又は主張を十分聴取した上で、……非違であるか否かについて適切に判断する。」と定めていることを併せ考えると、課税実務を担う法律家集団の間では、租税手続であっても、処分を行うに当たって、納税者に対し、何らかの言い分を述べる機会を処分前に与えるべきことが当然の共通理解となっており、納税者の具体的権利として、憲法上内容が確定しているものと言える。

また、最大判平成4年7月1日民集46巻5号437頁〔成田新法事件判決〕が挙げている諸事情に照らしてみても、納税者に対して何らかの事前防御の機会を与えなければならないことが、租税手続における納税者の具体的権利として、憲法上内容が確定されていると言える。すなわち、青色申告承認取消処分によって制限を受ける権利利益の内容、程度は、ほぼ全ての普通法人に認められる納税上の特典を受け得る地位（甲16）を完全に剥奪するというドラスティックなものである（ほぼ全ての普通法人が青色申告法人であることからすれば、事業年度独立の原則<sup>3</sup>にもかかわらず、少なくとも普通法人にとって、繰越欠損金の控除が受けられないことは、所得のないところに課税するに等しい結果を齎すこととなる。）ことに加え、その性質として制裁的側面

---

<sup>2</sup> 長谷部恭男『憲法〔第7版第7刷〕』（新世社・2021年）265頁は、「最終的に行われる処分が対象となる人の法的に保護されるべき権利や正当な期待を変動させる類型で、この場合には、権利や正当な期待の変動を受ける相手に告知と公正な聴聞の機会を与えるべき強い理由がある。この場合には……単に正しい結論を得るにとどまらない価値が手続には認められる。」。このほか、宇賀克也ほか編『対話で学ぶ行政法—行政法と隣接法分野との対話』（有斐閣・2003年）116頁

<sup>3</sup> 渡辺淑夫『法人税法（令和4年版）』（中央経済社・2022年）743頁。

を有する<sup>4</sup>ものである。他方、青色申告承認取消処分によって達成しようとする公益の内容は、帳簿書類を基礎とした正確な申告の奨励という重要なものではあるものの、取消しに至った経緯、原因等によっては、青色申告承認を取り消すことが、正確な申告の奨励に結びつかないことは多々あり得ることからすると、これによって守られる公益の程度には自ずから高低がある。その上、青色申告承認取消処分には、国税通則法70条のような除斥期間の定めがないことからすれば（最二小判昭和51年2月20日集民117巻81頁も参照。）、これを行わなければならない緊急性というの、およそ観念できない。

このように考えると、本件処分は、処分を行う前に、上告人に対し、処分を行うことや処分要件該当事実を告げることなく、なおかつ、同事実について自らの言い分を述べる機会を何ら与えずになされたものであることから、上告人の事前防御権を侵害するものであって、憲法31条、84条に反するというべきである。そのほか、上告人は、原審及び控訴審（特に令和4年4月6日付準備書面2の第2.2、同月11日付準備書面3、同年8月18日付準備書面5）においてなした主張を敷衍する。

なお、本件の上告人に対し、事前防御の機会を与えていれば、処分行政庁が本件処分を差し控えた可能性のあったことについては、「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」（甲9、乙10）5（1）や甲25参照。

- 4 以上のとおり、控訴審判決には憲法の違反があることから、これを破棄し、適切な判断がなされるべきである。

---

<sup>4</sup> 芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房・1995年）久保茂樹「納税者の手続的権利と理由附記」145頁。