

租税争訟における説明責任 —更正の理由付記—

青柳 達朗 (武蔵野大学 経営学部 教授)

要約

本稿は租税確定手続において、納税義務者の説明責任と税務行政庁の説明責任が交錯し、税務行政庁にアカウンタビリティとしての説明責任が移動し、租税争訟手続に移行する場面において中核的な課題となっている更正の理由付記の問題について検討したものである。最高裁判例を中心とする判例理論の生成と変遷、行政法判例からの影響等を考察し、租税確定手続におけるアカウンタビリティとしての説明責任という概念が現実の課税実務においてどのような役割を果たせるのか検証することを試みたものである。更正の理由付記は説明責任が具体化する局面であるが、行政手続法の制定から国税通則法の改正が行われた結果、従来の課税実務も変更を迫られ、税務調査も変革期を迎えているが、そのことは更正の理由付記にどのような影響を与えているのか検討を試みた。

1. はじめに

納税義務は、課税要件が充足したときにその法律効果として法律上当然に成立し、納税義務者の行為又は税務官庁による一定の行為によって確定する（一部の国税は何らかの行為を必要とせず法律上当然に確定する）。

国税については、ほとんどの税について納税義務が納税者の申告によって確定することを原則とする申告納税方式が採用されている。

この申告納税方式による租税確定手続においては、第一次的には納税者の申告により納税義務（租税債務）が確定するが、申告が無い場合（無申告）又は申告が正しくない場合には税務官庁（税務署長）はこれを是正する処分である更正処分を行い納税義務を正しく確定する権限を有している。税務署長の行った更正処分に不服がある者は租税不服審査（再調査請求や審査請求）を経て訴訟を提起し、最終的には裁判所の判断（判決）により具体的な租税債務が確定する。

この納税申告から更正、租税争訟という一連の手続を経て具体的租税債務が

最終的に確定してゆく過程（租税債務の確定手続）は、「神のみぞ知る客観的な抽象的租税債務」が存在し、「あるべき客観的な租税債務」に接近するために「税務行政庁と納税義務者との間に展開する納税義務をめぐっての相対的な実体的真実発見のための努力の過程」と解すべきものである。

筆者は前稿「租税法律関係における当事者の説明責任」において、「相対的な実体的真実発見のための努力の過程」における納税者と課税庁の説明責任を、「アカウントビリティとしての説明責任」として構成することを試みた。

本稿では、納税申告書が提出された後、課税庁による調査手続を経て更正処分が行われる局面における両当事者の説明責任について検討することを目的とするものである

2. 説明責任

（1）納税者と税務行政庁の説明責任の交錯する場所

申告納税制度の下では納税申告書の提出により納税義務（租税債務）は確定することを原則としてはいるものの、最終的な税額（租税債務）の確定は税務署長に留保され、その更正のないことを条件として、納税義務者が納付すべき税額は、当該申告により確定するにすぎないものである。そして、税務署長は、常に納税義務者がその義務を正しく履行したか否かを調査する職責を有し、申告税額が自己の調査したところと異なる場合には、申告税額に拘束を受けることなくこれを更正し得るのである。この税務行政庁と納税義務者との「相対的な実体的真実発見のための努力の過程」における両当事者の行為責任は、“法定の課税要件が満たされるときはそれに応じた課税がされてよく、課税要件が満たされないときはその課税はされてはならない”という、租税法律主義の一要素としての基本的な規範から導かれると解される。両当事者の行為責任は具体的には、納税義務者においては申告内容の説明義務ないし証拠資料の提出義務として、一方、税務行政庁においては処分理由の開示（理由付記）として顕在化するのである。

（2）税務調査

税務行政庁が納税義務が正しく履行されていること、すなわち納税申告が適正に行われているか否かを検討するためには、納税者に申告書に記載された所

得金額等を算定するに足りる資料の提示を求め、内容を検討することが必要不可欠となる。国税通則法 24 条が税務署長は調査により当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨規定しているのは、税務調査を行わなければ殆どの場合には申告内容等の確認ができないという実情を反映しているのである。確定のための資料収集を目的とする税務調査（国税通則法 24 条～26 条，74 条の 2 以下）は事実行為であるが租税債務の確定手続の中核をなしている。

（3）国税通則法改正後の税務調査

平成 23 年度税制改正において、国税通則法の抜本的改正（以下、改正法と略称する。）が行われ、①税務調査手続の法定化，②更正の請求期間の延長，③全ての処分について原則理由付記，という 3 本柱を中心にした納税環境整備が実施された。国税庁発行のパンフレット「税務手続について（近年の国税通則法等の改正も踏まえて）」では改正法の内容について大略以下のように説明している。なお、通則法の条文は筆者が挿入したものである。

イ 事前通知の原則

税務調査に際しては、原則として、納税者に対し調査の開始日時・開始場所・調査対象税目・調査対象期間などを事前に通知する（国税通則法 74 条の 9 同 74 条の 10）。

ロ 身分証明書の提示等

税務調査のため、調査担当者が事務所や事業所等に臨場する際には、身分証明書と質問検査章を携行し、これらを提示して自らの身分と氏名を明らかにする（国税通則法 74 条の 13）。

ハ 質問事項への回答と帳簿書類の提示又は提出

税務調査の際には、質問検査権に基づく質問に対して正確な回答の要請。調査担当者の求めに応じ帳簿書類などを提示又は提出の要請（国税通則法 74 条の 2）。質問事項に対し偽りの回答をした場合又は検査を拒否した場合、正当な理由がなく提示又は提出の要求に応じない場合、偽りの記載をした帳簿書類の提示又は提出をした場合などについて、法律に罰則の定めがある旨を提示（国税通則法 128 条）。

ニ 帳簿書類の預かりと返還

調査担当者は、税務調査において必要がある場合には、納税者の承諾を得た上で、提出された帳簿書類などを預かる旨及びその際には預り証を交付する旨を表明（国税通則法 74 条の 7）。

ホ 取引先等への調査

税務調査において必要がある場合には、取引先や雇用主などに対し、質問や検査等を行うことがある旨を宣言（国税通則法 74 条の 2①1 号ハ等）

ヘ 調査結果の内容の説明と修正申告や期限後申告の勧奨

税務調査において、申告内容に誤りが認められた場合や、申告する義務がありながら申告していなかったことが判明した場合には、調査結果の内容（誤りの内容、金額、理由）を説明し、修正申告や期限後申告（以下「修正申告等」という。）を勧奨する旨を表明（国税通則法 74 条の 7）。

修正申告等を勧奨する場合においては、修正申告等をした場合にはその修正申告等に係る再調査の請求や審査請求はできなくなるが、更正の請求はできることを説明し、その旨を記載した書面を交付することを表明（国税通則法 74 条の 11③）。

ト 更正又は決定をすべきと認められない場合の通知

税務調査の結果、申告内容に誤りが認められない場合や、申告義務がないと認められる場合には、その旨を書面により通知する旨を明示（国税通則法 74 条の 11①）。

チ 処分理由の記載

税務署長が、更正又は決定などの不利益処分や納税者からの申請を拒否する処分を行う場合には、その通知書に処分の理由が記載される旨を表明（国税通則法 74 条の 14①、行政手続法 8 条、同 14 条）。

リ 新たに得られた情報に基づく再調査

税務調査の結果に基づき修正申告書等が提出された後又は更正若しくは決定などをした後や、申告内容に誤りが認められない又は申告義務がないと認められる旨を書面により通知した後においても、税務調査の対象とした期間について、新たに得られた情報に照らし非違があると認められるときは、改めて税務調査を行うことがある旨を説明（国税通則法 74 条の 11⑥）。

(3) 小括

国税通則法の改正により税務調査手続が整備され、従前は課税実務を通じて慣習として行われていた種々の調査手続が法定化され(例えば、物件の領置や修正申告の勧奨)たことにより、納税者と税務行政庁とは「税務行政庁と納税義務者との間に展開する納税義務をめぐるの相対的な実体的真実発見のための努力の過程」の対等な当事者として、「あるべき客観的な租税債務」に接近するために共同して努力をするという舞台装置が整ったと評価できる。

なお今回の改正により、調査手続の最終段階における終了の通知でもある処分理由の記載については、従前の青色申告に係る更正のみならず、全ての処分について理由付記が義務付けられたが、更正の理由付記は租税行政手続の中核課題であり、節を改めて検討することとする。

3. 更正の理由付記

更正の理由付記は、納税者の申告により負担するアカウントビリティとしての説明責任が果たされた後、更正処分を行う税務行政庁にアカウントビリティとしての説明責任が転換され、説明責任を負担する場面であり、行政手続から租税争訟の準備段階としての役割も果たしていることから、理論的にも実践的にも重要な手続と考えられる。

更正の理由付記については昭和30年代から税務訴訟の重要課題として多くの裁判例が積み重ねられてきており、昭和から平成になり、判例学説も定着して来たと思われていた。

しかし、租税法の枠外にあり、租税法の分野に比較して遅れていたとされる行政法の分野において、行政手続法が制定され、行政事件訴訟法や行政不服審査法の改正により判例学説が大きく変動する状況が発生した。

その嚆矢となったのが一級建築士免許取消処分が争われて原処分が取り消された最高裁判所第三小法廷平成23年06月07日判決である。そして、租税法の分野においても青色申告者である財団法人の収益事業の認定に関する更正処分が理由付記の不備を理由として違法と判断し取り消した大阪高裁平成25年1月18日判決が現れた。

本節では、青色申告に係る更正の理由付記について、裁判例を概観し検討していくこととする。

(1) 判例の形成確立過程

イ 最高裁判所第二小法廷昭和38年5月31日判決／所得税青色審査決定処分等取消請求事件・民集17巻4号617頁

(要旨)

「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」

「所得税法（昭和三十七年法律六七号による改正前のもの、以下同じ。）四五条一項の規定は、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証したものであるから、同条二項が附記すべきものとしている理由には、特に帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示して処分の具体的根拠を明らかにすることを必要すると解するのが相当である。」と述べて、帳簿記載を否認する更正の場合には、帳簿書類の記載以上に信憑力のある資料を摘示することを求めている。

また、理由付記の趣旨について、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（処分適正化機能）と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（争点明確化機能）という二つがあるとの見解を示してきた。¹

ロ 最高裁判所第二小法廷昭和38年12月27日判決／所得金額更正決定取消請求事件・民集17巻12号1871頁

(要旨)

「青色申告の制度は、納税義務者に対し一定の帳簿書類の備付、記帳を義務付けており、その帳簿を無視して更正されることがないことを納税者に保障したものと解すべき旨を判示しているのである。およそ、納税義務者の申告に対し更正をするについては、申告を正当でないとする何らかの理由がなければならないが、青色申告でない場合には、納税義務者は上述のような記帳義務を負わず、従

つて申告の計算の基礎が明らかでない場合もあるべく、更正も政府の推計によるよりほかはなく、その理由を明記し難い場合もあるであろう。しかし、青色申告の場合において、若しその帳簿の全体について真実を疑うに足りる不実の記載等があつて、青色申告の承認を取り消す場合は格別、そのようなことのない以上、更正は、帳簿との関連において、いかなる理由によつて更正するかを明記することを要するものと解するのが相当である。かく解しなければ、法律が特に青色申告の制度を設け、その更正について理由を附記せしめることにしている趣旨は、全く没却されることになるであろう。そして、かかる理由を附記せしめることは、単に相手方納税義務者に更生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。」として、更正処分の記載自体から処分理由が理解できることが必要であり、納税義務者が処分理由を推知できるか否かは関係ないとの判断を示している。

ハ 最高裁判所第二小法廷昭和47年3月31日判決／法人税更正処分取消請求上告事件・民集26巻2号319頁

(要旨)

「原判決の確定した本件再調査請求棄却決定の通知書の記載は、「(株)高橋工業所並びに(株)百反はともに同族会社であり資産の譲渡による行為計算は同族会社の行為計算否認に該当するとした当初の処分は相当であり、計算過程による誤りはない、(株)百反の設立は新規設立であつて基本通達二五四の取扱は受けない。」というにすぎず、右の附記理由では、被上告会社の資産の譲渡による行為計算は同族会社であるから否認することおよび計算過程に誤りがないことをいうだけであつて、法人税法三一条の三の規定の適用につき、否認の対象となつた行為または計算の内容、否認の根拠等が明らかではなく、結局、本件再更正処分の附記理由と併せてみても、右処分が相当であつて再調査請求が理由がない、とする具体的理由の記載があつたものということとはできない。」として、同族会社の行為計算の否認規定を適用する場合においても、否認の対象となつた行為または計算の内容、否認の根拠等を明らかにする必要があると判示している(原

審の判断を是認)。

ニ 最高裁判所第一小法廷昭和54年4月19日判決／法人税課税処分取消請求上告事件・民集33巻3号379頁

(要旨)

「帳簿書類の記載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ものであることは、当裁判所の判例とするところである(略)。そして、このことは、ある勘定科目にかかる計上金額について当該金額以上の収益又は費用若しくは損失の存在が認められるとして更正をする場合であると、当該金額の収益又は費用若しくは損失の存在が認められないとして更正をする場合であるによつて、異なるところはない。」として信憑力のある資料を摘示することは、収益費用損失の存在不存在を問わないと判示している。

(2) 判例理論の確立

イ 最高裁判所第三小法廷昭和60年4月23日判決／法人税更正処分取消請求上告事件・民集39巻3号850頁(小牧定織物事件)

(要旨)

「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」

「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である。」

「本件更正理由の記載は、本件冷房機が法人税法二条二四号、同法施行令一三条一号所定の「建物附属設備」である「冷房設備」にあたり、したがって、これが特別償却規定の適用のある「機械」にあたるとは認められないから、本件冷房機の減価償却費は前記普通償却の限度において算定されるべきであるとする趣旨を記載したものといえることができる」

「右更正理由の記載は、本件更正における上告人の判断過程を省略することなしに記載したものといえることができ、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つて、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えるべきである。また、本件更正理由の記載を右のような趣旨のものとして解することが可能であるならば、本件更正の理由は、理由附記制度のもうひとつの目的である「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えることができるのであつて、前記の内容を有する本件更正理由の記載は法人税法一三〇条二項の要求する更正理由の附記として欠けるところはないものといえるべきである。」

小牧定織物事件においては、以下のような基準が示されている。

- ①帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合に帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示する、
- ②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、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、
- ③更正理由の記載は、上告人の判断過程を省略することなしに記載したもので、上記のような内容の理由を記載することによつて、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もの

この小牧定織物事件において、最高裁の提示した判断枠組みは青色申告の更正の理由附記を巡る裁判においても引用されてきたと評価されている。²

4. 行政法判例の展開

(1) 行政法判例理論の新展開

佐藤英明教授は、理由附記に関する判例の一般理論は租税法の分野で生成され、一般化したと説明されていた。³その行政法の分野においても、行政手続法が制定され、適正手続の要請が高まる中で注目すべき判決が現れ、行政法の判例理論が租税法に浸透するという事態が生じた。1級建築士の免許取り消し処分が争われた事件の最高裁判決である。

最高裁判所第三小法廷平成23年06月07日判決／一級建築士免許取消処分等取消請求事件・民集65巻4号2081頁

「行政手続法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。そして、同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。」

「この見地に立って建築士法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、建築士に対する上記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、前記2(4)のとおりであって、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、建築士に対する上記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。」

「本件免許取消処分は上告人X 1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 1が、札幌市内の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 1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、行政手続法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。」

橋本博之教授は、本判決について以下のように要約評価している。

「法の定める処分要件が抽象的である一方、複雑・詳細な処分基準が公にされていたという事情の下でなされた不利益処分について、行政手続法14条1項の定める理由提示の意義を処分基準との関係性を含めて重視し、処分の名宛人において「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取消処分が選択されたのかを知る」とができる程度の内容の理由提示が必要と解釈した判決である。不利益処分に係る理由提示について、処分基準の設定・公開(同法12条)と相まって、処分長の判断に係る恣意抑制・合理性担保、処分の相手方の争訟便宜という制度趣旨によることが重視されている。その上で、本判決は、行政手続法14条1項により「どの程度の理由を提示すべきか」について、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および内容な

らびに好評の有無、③当該処分の性質および内容、④当該処分の原因となる事実関係の内容、等の総合考慮によるとしている。」⁴

(2) 行政法判例からの租税法判例への浸透

この平成23年最高裁判決を引用した更正の理由付記に関する裁判例が3件見つかった。いずれも理由付記の意義及びどの程度の理由を提示すべきかについての一般論として引用している。

イ 東京地方裁判所平成30年4月12日判決／所得税更正及び加算税賦課決定一部取消等請求事件・税務訴訟資料(250号～)268号13139順号「国税に関する法律に基づき行われる処分等について行政手続法の規定の適用除外を定める通則法74条の14第1項において、行政手続法14条1項は適用除外規定から除かれているところ、同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、同項本文に基づいてどの程度の理由を提示すべきかは、こ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と解される(前掲最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決)。」

ロ 東京地方裁判所／平成31年3月14日判決／消費税更正処分等取消請求事件・D1-Law.com判例体系

「国税に関する法律に基づき行われる処分その他の公権力の行使に当たる行為(酒税法2章(酒類の製造免許及び酒類の販売業免許等)の規定に基づくものを除く。)については、行政手続法14条1項本文に規定された不利益処分の理由の提示が義務付けられているところ、同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て人に示さなければならないとしているのは、名宛て人に直

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、処分の理由を名宛て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。そして、不利益処分一般について、どの程度の理由を提示すべきかは、上記のような同項本文の趣旨に照らし、当該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と解される（前掲最高裁平成23年6月7日第三小法廷判決参照）。」

ハ 大阪地方裁判所／令和2年6月11日判決／消費税更正処分等取消請求事件・裁判所ウェブサイト掲載判例

「行政手続法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。そして、同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（最高裁平成23年判決参照）。」

5. 大阪高裁平成25年判決

(1) 事案の概要

本判決の事案は、財団法人がその行う事業を平成16年3月期及び平成17年3月期は、公益事業会計、収益事業会計及び不法投棄調査収集事業会計の3つの事業に区分して経理し、平成18年3月期及び平成19年3月期は、公益事業会計及び収益事業会計の2つの事業に区分して経理していたところ、処分行政庁は、原告が営む事業のうち、平成16年3月期及び平成17年3月期において公益事業会計及び不法投棄調査収集事業会計に区分して経理していた事業並びに平成18年3月期及び平成19年3月期において公益事業会計に区分して経

理していた事業（以下、これらを併せて「本件各事業」という。）についても収益事業に該当するとして、課税処分がなされた事案である。

（２）判決要旨

大阪高等裁判所平成２５年１月１８日判決／賦課決定処分取消等請求控訴事件・判例時報２２０３号２５頁・税務訴訟資料２６３号１２１３０順号

（判決要旨）

「一 争点（２）（本件各付記理由に不備があるか）の検討

（１）認定事実

上記第二の二で原判決第二の三を引用して認定した前提事実に加え、《証拠略》によると、次の各事実が認められる。

ア 控訴人の設立以降の税務申告内容

控訴人は、昭和四七年の設立後事業を始めた当初から、営む事業を公益事業部門と収益事業部門とに区分して経理を行っており、公益事業部門（し尿業務等の東大阪市からの委託業務部門）については毎年赤字が累積していたが、公益事業部門については収益事業に該当せず、非課税であることを前提に、収益事業部門からあがる所得について課税所得として税務申告を行ってきた。

控訴人は、平成七年の税務調査時においても、公益事業部門の赤字が累積していたので、収益事業部門と公益事業部門を合算して申告すれば、控訴人の収益事業部門からあがる所得が大幅に減り、還付金が発生することが確実であった。しかし、処分行政庁担当者は、平成七年の税務調査時においても、控訴人が過剰な所得申告をしていることを指摘して、収益事業部門と公益事業部門を合算して申告するような指導はしなかった。

イ 控訴人の収支

控訴人は、東大阪市の財政事情等により、設立後本件各事業の開始当初から、東大阪市から支払われるし尿業務等の委託費の原価割れ等のため赤字経営が続いて累積債務を増大させていき、平成三年には、銀行からの借入を、東大阪市からの無利子での一時借入に変更する措置がとられ、平成八年度末における東大阪市に対する負債総額は一九億九五〇〇万円に達した。他方、東大阪市からの新規業務委託等の支援策等により、控訴人の公益事業部門は、平成八年に黒字に転

化し、平成九年から、剰余金を東大阪市に対する債務の返済の原資とするようになった。

控訴人は、本件各事業年度である平成一六年三月期には一億三〇〇〇万円、平成一七年三月期には一億三〇〇〇万円、平成一八年三月期には一億二〇〇〇万円、平成一九年三月期には一億四〇〇〇万円を、東大阪市に対する債務の返済に充てている。

ウ 平成一九年の税務調査

処分行政庁は、平成一九年四月二六日から二七日まで、控訴人に対する税務調査を行った。調査は、主として、控訴人の公益事業部門が法人税法施行令五条一項一〇号の請負業にあたるのか、東大阪市が控訴人に支払うし尿収集運搬業務等の委託料が実費弁償（その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないこと）といえるかどうか、剰余金の取扱い等に関して行われた。

上記税務調査に際して、控訴人担当者は、〈1〉控訴人は東大阪市の一〇〇パーセント出資で設立され、市の自治事務として、公益・公共的な業務を行っていること、〈2〉委託料の剰余金の処理方法は、法令・契約書には明記されていないが、東大阪市の指導により東大阪市からの毎年度の貸付金の返還に充てており、東大阪市長決裁並びに予算・決算を通じて東大阪市議会にも了解されていること、〈3〉剰余金の返還は東大阪市との協議のうえ、控訴人における支出額が当初の委託額を下回った場合、その剰余金分を返還しており、毎年一定額ではないこと、〈4〉請負業に関して、実費弁償方式により行う場合の「概ね五年間ごとの税務署長等への確認（申告）」（実費弁償通達が定める形式的要件）を失念していたことを説明した。

行政処分庁担当者は、控訴人担当者に対し、当初、「税務調査をした結果、最終確定ではないが非課税の方向である。控訴人が失念していた税務署長への申告に係る書類については、処分行政庁側で調整し、連絡する。」との見解を示していたが、後に、「課税に当たらないとしたのは誤指導によるものであり、委託料の剰余金は課税対象となる。」との見解が示されるに至った。

エ 本件各更正処分等及び本件各付記理由

処分行政庁は、平成一九年十一月二八日付けで、控訴人が営む事業のうち、本件各事業についても収益事業に該当するとして、本件各更正処分等をした。本件

各更正処分の更正通知書に付記された本件各付記理由は別紙のとおりであり、収益事業の収入に該当すると認定した収入について、その契約書名や金額が具体的に記載され、これらが法人税法二条一三号に対する収益事業に該当する旨記載するものである。

オ 不服申立手続

控訴人は、本件各更正処分等を不服として、平成二〇年一月二五日付けで処分行政庁に対して異議申立てをしたが、処分行政庁は、同年四月二三日付けで同異議申立てを棄却する決定をした。上記異議申立手続において、控訴人は、控訴人が東大阪市と一体不可分の同市が運営する公益法人であり、本件各事業を収益事業と認定するのは不当であること、本件各事業の剰余金は東大阪市の指導に基づき同市に返還しているので実質的に所得が発生しておらず、実費弁償通達に該当すること等を主張した。

さらに、控訴人は、同年五月二一日、上記異議決定を不服として国税不服審判所長に審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成二一年四月三〇日付けで、これを棄却する裁決をした。控訴人は、審査請求手続においても、同様、控訴人が東大阪市と一体不可分の同市が運営する公益法人であり、本件各事業を収益事業と認定するのは不当であること、本件各事業の剰余金は東大阪市の指導に基づき同市に返還しているので実質的に所得が発生しておらず、実費弁償通達に該当すること等を主張した。

(2) 当裁判所の判断

上記認定事実に基づき、本件各付記理由について、法人税法一三〇条二項の要求する更正理由の付記として欠けるところがないか、以下、検討する。

ア 青色申告に係る法人税の更正に付記すべき理由の程度について

法人税法一三〇条二項は、青色申告に係る法人税について更正をする場合には、更正通知書にその更正の理由を付記すべきものとしている。これは、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、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趣旨によるものと解される。

そして、一般に法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・目的に照らして決定すべきである（最高裁昭和三八年五月三一日判決・民集一七

卷四号六一七頁) ところ、帳簿書類の記載を否認して更正をする場合においては、法人税法が青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それ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ことを納税者に保障した趣旨に鑑み、単に更正に係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って具体的に明示することを要するものというべきである。

他方、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、そ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、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(以上につき、最高裁昭和六〇年判決)。

また、更正の理由付記は、単に納税者に更正の理由を示すに止まらず、更正の妥当公正を担保する趣旨をも含むものであるから、更正の理由を納税者が推知できる場合であっても、その理由を納税義務者が推知できると否とにかかわりがなく、付記すべき理由の程度が緩和されるものではないというべきである(最高裁昭和三八年一二月二七日判決・民集一七卷一二号一八七一頁参照)。

以下、上記の観点から、本件各付記理由が法人税法一三〇条二項の要求する理由付記として欠けるところがないか検討する。

イ 本件各更正処分は帳簿記載を否認しませんでしたものであること

証拠(甲一の一ないし四、甲六の一ないし四、乙一〇九ないし一一四)及び弁論の全趣旨(被控訴人の平成二二年三月九日付け準備書面別紙一一一ないし四各注記欄、平成二三年二月八日付け準備書面一三頁上)によると、甲一の一ないし四の更正の通知書には、「収益事業収入計上漏れ」として、契約書名等を個々に明記し、該当する各事業の契約及び金額を指摘して所得に加算しており、帳簿についても書類についても何ら否認する旨の記載もないこと、当該契約書に記載されている金額及び控訴人が作成していた帳簿書類の記載と、本件各付記理由及びその別紙一「計上漏れ収益事業収入一覧表」に記載されている金額とが、

一致することが認められる。

上記事実によると、本件各更正処分は、いずれも控訴人の受託業務、当該業務の契約年月日及び計上漏れとなっていた金額についての帳簿上の記載を覆すことなく、これらをそのまま肯定した上で、かかる業務が法人税法上の収益事業に該当するという法的評価により更正したものであることが認められるので、本件各更正処分は、帳簿書類の記載自体を否定することなしにされた更正処分である。

ウ 本件各更正処分に必要な法適用に関する判断

(ア) はじめに

本件各更正処分は、処分行政庁が、財団法人である控訴人の本件各事業について、収益事業に該当するとして、法人税法七条（平成二二年法律第六号による改正前のもの。以下同じ。）により課税の対象となる旨判断したものである。

処分行政庁の上記判断に際しては、以下述べる法令及び通達に関する判断が必要となる。

(イ) 法人税法の規定する収益事業の範囲

法人税法七条に規定する「収益事業」については、同法二条一三号において、「販売業、製造業その他政令で定める事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう。」と定義されている。

これを受けて、法人税法施行令五条一項は、収益事業に該当する事業を列挙し、同一〇号において、「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）のうち、イ・ロ・ハ・ニに掲げる以外のもの」が収益事業に含まれるものとしている。そして、同号イにおいて、「法令の規定に基づき国又は地方公共団体が事務処理を委託された法人の行うその委託に係るもので、その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないことが法令の規定により明らかなこと、その他の財務省令で定める要件に該当するもの」は収益事業に含まれないものと定めている。

さらにこれを受けた法人税法施行規則四条の三は、上記法人税法施行規則五条一項一〇号イの「財務省令で定める要件」として、〈1〉その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えないこと（一号）、〈2〉その委託の対価がその事務処理のために必要な費用を超えるに至った場合には、法令の規定により、その超える金額を委託者又はそれに代わるべきものとして主務大臣の指定

する者に支出することとされていること（二号）、〈3〉その委託が法令の規定に従って行われていること（三号）を定めている。

（ウ） 実費弁償通達

さらに、法人税法基本通達一五一一―二八（実費弁償通達）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（おおむね五年以内の期間とする。）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はしないものとする。」と定めている。

エ 本件各付記理由について

（ア） 本件各付記理由の内容

控訴人の行う本件各事業が収益事業に該当するとの判断をするにあたっては、上記の法令及び通達に関する判断を経る必要があると解される。

ところが、本件各付記理由は、上記のとおり、収益事業の収入に該当すると認定した収入の金額については、各契約書に基づきその算定過程について具体的に記載するものであるが、法適用に関しては、「法人税法二条一三号に規定する収益事業の収入に該当する」との結論を記載するにとどまり、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。

（イ） 本件各更正処分の理由等

本件訴訟における被控訴人の主張等に照らすと、処分行政庁は、本件各更正処分をした理由として、〈1〉本件各事業がいずれも法人税法施行令五条一項一〇号に規定する「請負業（事務処理の委託を受ける業を含む。）」に該当するものであり、〈2〉また、控訴人が受領する対価が事務処理のために必要な費用を超えないこと等について法令の規定が存在しないため、本件各事業は、法人税法施行規則四条の三が定める要件（実費弁償原則）を満たさず、〈3〉さらに、本件各事業の契約書等をもみても、実費弁償により行われる旨の規定が存在せず、剰余金

を原資として借入金を返済しても、それが実費弁償に当たるものではないうえ、本件各事業について処分行政庁の事前確認も得ていないので、本件各事業は、実費弁償通達が定める実体要件及び手続要件の双方を満たすものではない旨判断したことが認められる。

ところが、本件各付記理由には、法人税法施行令五条一項一〇号、同施行規則四条の三、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、処分行政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。

なお、青色申告理由付記は、納税義務者が更正理由を推知できる場合でも記載が必要であるから（前記最高裁昭和三八年一二月二七日判決）、控訴人が本件各更正処分の更正理由を推知できるか否かは、上記結論に影響を及ぼさないものである。

（ウ） 控訴人に対する税務調査等

特に、本件各更正処分については、上記（１）ア、ウで認定した次の a ないし c の事実を指摘することができ、これらの事実を照らせば、行政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、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必要があるのは、主として、本件各事業が実費弁償により行われているといえるのか、実費弁償通達が適用されるのかとの点にあったものと考えられるところ、本件各付記理由にはこの点について何ら記載するものではなく、行政処分庁の判断過程を検証することができない。

a 控訴人は、昭和四七年の設立後事業を始めた当初から平成一九年までの長年にわたり、公益事業部門に区分して経理していた事業については、非課税であることを前提に税務申告を行ってきたこと。

b 処分行政庁担当者は、平成七年の税務調査時において、控訴人が、公益事業部門については収益事業に該当せず、非課税であることを前提に税務申告を行ってきたことについて、是正指導をしなかったこと。

c 処分行政庁担当者は、平成一九年四月の税務調査に際して、控訴人が受け取っていた委託料が実費弁償かどうか等を中心に調査を行い、調査後、行政処分庁担当者においても、控訴人に対し、いったんは、公益事業部門については非

課税の方向である旨の見解を示していたこと。

オ まとめ

以上の認定判断を総合すると、本件各付記理由は、法人税法一三〇条の求める理由付記として不備があるものといわざるを得ない。

(3) 被控訴人の主張の検討

ア 被控訴人の主張

被控訴人は、本件各付記理由は法人税法一三〇条の求める要件を満たすものであるとして、次のとおり主張する。

(ア) 法の適用については結論のみを示せば足りる

更正の理由には、〈1〉更正の原因となる事実、〈2〉それへの法の適用、〈3〉結論の三つを含むところ、〈2〉に関連して生ずる法の解釈の問題や収入・支出の法的評価ないし法的判断の問題については、結論のみを示せば足り、結論に到達した理由ないし根拠を示す必要はないと解されている。

この点、最高裁昭和六〇年判決の事案においては、更正通知書の理由には、法的判断の結論のみが記載されていたのであって、判断過程、下位法規の検討結果の記載はもとより、適用条文についても具体的に記載されていなかったものであり、更正に付記すべき理由として、法規の適用や下位法規の検討結果を指摘することまでは求められていないというべきである。

(イ) 判断過程を逐一容易に検証することができる

本件各付記理由には、〈1〉「更正の原因となる事実」について、更正処分の対象として個々の業務について、契約等年月日、契約書名及び計上漏れとなっていた金額が記載され、更正の原因となる事実は全て網羅されており、〈3〉「結論」についても、「収益事業収入計上漏れ」として、「当該事業年度の所得金額に加算しました。」と記載されている。

そして、〈2〉「法の適用」についても、公益法人等は、収益事業から生じた所得についてのみ法人税が課され（法人税法七条）、その収益事業の範囲については、同法二条一三号において定められているところ、本件各付記理由には、上記更正の原因となる事実について、法人税法二条一三号に該当する旨を明記していることから、更正理由の付記として欠けるところはない。

さらに、請負業であっても、例外的に非収益事業に該当するのは、法令の規定

等により実費弁償的に行われている場合であるところ、本件各付記理由を見れば、「収益事業収入計上漏れ」の金額が、「収益事業に係る損金の計上漏れ」の金額を大幅に超過して、毎年度所得が発生し、実費弁償となっていないことは明白であり、処分行政庁が当該事業が収益事業に該当するかどうかの判断過程を逐一容易に検証することが可能であるから、下位法規の検討結果が理由に記載されていなくとも、更正の理由付記として欠けるところはない。

イ 検討

(ア) 法の適用については結論のみを示せば足りるのか

a 当裁判所の判断

被控訴人は、法の適用については結論のみを示せば足りるものである旨主張する。

しかしながら、更正通知書に更正の理由を付記すべきものとされているのは、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、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趣旨によるものであるところ、法の適用について課税庁と納税者との間で見解が対立する場合等においては、課税庁の恣意の抑制や納税者の不服申立ての便宜等の要請は、法の適用判断の過程について生ずるものと考えられる。

事実関係を示すことで法の適用関係が一義的に明らかである場合やこれを容易に推測することができる場合等、法の適用については結論のみを示せば足りる事案が存することは否定できないが、一般的に法の適用については常に結論のみを示せば足りるとする被控訴人の主張は採用しがたい。

b 最高裁昭和六〇年判決について

(a) 被控訴人の主張

この点に関し、被控訴人は、最高裁昭和六〇年判決の事案においては、法的判断の結論のみが記載され、判断過程や下位法規の検討結果、適用条文についても具体的に記載されていなかった旨主張する。

(b) 最高裁昭和六〇年判決の判示からの検討

〈1〉 最高裁昭和六〇年判決の判示

しかしながら、最高裁昭和六〇年判決は、次のとおり判示している（要旨）。

i 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も、

更正の根拠を課税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趣旨目的を充足する程度に具体的に明示する必要がある。

ii 本件事案での更正理由の記載は、本件更正における上告人の判断過程を省略することなしに記載したものであることができ、上告人としては、前記のような内容の記載をすることによって、本件更正によ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、上記の程度の記載でも処分庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的を損なうことはないというべきである。

iii また、本件更正理由の記載を上記のような趣旨のものと解することが可能であるならば、本件更正の理由は、理由付記制度のもうひとつの目的である「不服目的の便宜」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であることができるのであって、前記の内容を有する本件更正理由の記載は法人税法一三〇条二項の要求する更正理由の付記として欠けるところはない。

〈2〉 被控訴人の上記 (a) 主張の当否

このように、最高裁昭和六〇年判決は、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。

すなわち、最高裁昭和六〇年判決の事例は、被控訴人が主張するように、「理由付記の程度としては、法的判断の結論のみが記載され、判断過程や下位法規の検討結果、適用条文についても具体的に記載されていなかった」ものではなく、被控訴人の上記 (a) の主張は採用できない。

〈3〉 本件各付記理由の適否

そして、前記 (2) エのとおり、本件各付記理由は、法適用に関しては、「法人税法二条一三号に規定する収益事業の収入に該当する」との結論を記載するにとどまり、法人税法施行令五条一項一〇号、同施行規則四条の三、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すっぽりそのまま欠落しており、本件各事業が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。

そのため、本件各付記理由では、本件各更正処分における処分行政庁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ないので、処分行政庁としては、本件各付記理由を記載することによって、本件各更正処分による自己の判断過程を逐一検証することができないし、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いなどとは到底いえない。それゆえ、本件各付記理由として、「法人税法二条一三号に規定する収益事業の収入に該当する」との結論を記載しただけでは、処分行政庁の恣意抑制という理由付記制度の趣旨目的を損なうことはないとは評価することもできない（最高裁昭和六〇年判決の上記〈1〉iiの判示事項の検討結果）。

また、本件各付記理由として、上記のような結論が記載されているだけでは、理由付記制度のもうひとつの目的である「不服目的の便宜」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うこともできない（最高裁昭和六〇年判決の上記〈1〉iiiの判示事項の検討結果）。

したがって、本件各付記理由は、更正の根拠を課税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趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されているものと評価することができず（最高裁昭和六〇年判決の上記〈1〉iの判示事項の検討結果）、最高裁昭和六〇年判決の判示からも、本件各更正処分の付記理由の記載は法人税法一三〇条二項の要求する理由付記として不備があり、違法であるといわざるを得ない。

(c) 最高裁昭和六〇年判決の具体的な事案からの検討

〈1〉 具体的事案の内容

最高裁昭和六〇年判決の具体的な事案は、納税者が、工場に設置した冷房機が租税特別措置法（昭和四九年法律第一七号による改正前のもの）四五条の二所定の「機械」にあたり、その減価償却費の計算については、特別償却規定が適用されるとの見解の下に、その減価償却費を算定して損金に計上したのに対し、課税庁が、上記冷房機は法人税法二条二四号、同法施行令一三条一号所定の建物附属設備にすぎないから、上記特別償却規定は適用されないとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定をした事案である。

そして、その更正の理由には、「四八年六月取得の冷暖房設備について機械として特別償却されていますが、内容を検討した結果、建物附属設備と認められ、特別償却の適用はありませんので、次の計算による償却超過額は損金の額に算入されません。」との記載がある。

〈2〉 法律上及び事実上の根拠を具体的に示しているか

このように、上記事案における更正理由には適用条文の具体的な摘示こそないものの、上記冷房機が法人税法二条二四号、同法施行令一三条一号所定の「建物附属設備」である「冷房設備」にあたり、したがって、これが特別償却規定の適用のある「機械」にあたることは認められないから、上記冷房機の減価償却費は普通償却の限度において算定されるべきであるとする趣旨を記載したものと容易に理解することができ、課税庁がなにゆえ損金算入を否認したかについて、その法律上及び事実上の根拠を具体的に示しているものということができる。

もっとも、最高裁昭和六〇年判決は、上記更正理由の記載は、上記冷房機であるゆえに「機械」にあたらないとするかについて、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が、冷房機についての一般的理解を前提として、上記冷房機が、上記「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、上記更正における課税庁の判断課程を省略することなく記載したものであると判示していることから、最高裁昭和六〇年判決自身が判断の基礎となった具体的事実関係を納税者が理解できると解しているものである。

したがって、最高裁昭和六〇年判決について、被控訴人が上記(a)で主張するように、法的判断の結論のみを記載することを是認した判決と解することはできない。

(イ) 判断過程を逐一容易に検証することができるか

さらに、被控訴人は、本件各付記理由を見れば、「収益事業収入計上漏れ」の金額が「収益事業に係る損金の計上漏れ」の金額を大幅に超過して、本件各事業年度に所得が発生し、実費弁償となっていないことは明白であり、更正処分庁の判断過程を逐一容易に検証することができる旨主張する。

しかしながら、本件各付記理由の「収益事業収入計上漏れ」、「収益事業に係る損金の計上漏れ」の記載は、本件各事業が収益事業に該当するとの判断を前提と

して、その所得金額ひいては税額を算出する判断過程を記載したものであって、本件各事業が収益事業に該当するかについてや、実費弁償となっているかについての判断過程を記載したものとは解されない。

本件各付記理由の上記記載によって、実費弁償となっていないとする処分行政庁の判断過程を検証することが可能であるとは認めがたいところであるし、処分行政庁の判断過程が控訴人に示されたとみることは困難である。

(ウ) まとめ

以上のとおり、被控訴人の上記アの各主張は、いずれも採用することができず、本件各付記理由について不備があるとする上記(2)の当裁判所の判断を左右するものではない。

二 本件各更正処分等の違法性の検討

上記検討のとおり、本件各付記理由は、法人税法一三〇条二項の求める理由付記として不備があり、違法であるといわざるを得ず、その余の争点につき判断するまでもなく、本件各更正処分及びこれを前提とする本件賦課決定処分はいずれも取消しを免れない。」

(3) 検討

イ 判断の枠組み

青色申告に係る更正の理由附記については本判決も引用する最高裁昭和三八年五月三十一日判決等で繰り返しのべられ、本判決も述べているように、

「青色申告に係る法人税について更正をする場合には、更正通知書にその更正の理由を付記すべきものとしている。これは、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、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趣旨によるものと解され」ている。

理由附記の程度については、同じく最高裁昭和三八年五月三十一日判決を引用して

「そして、一般に法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・目的に照らして決定すべきである(最高裁昭和三八年五月三十一日判決・民集一七巻四号六一七頁)ところ、帳簿書類の記載を否認して更正をする場合においては、

法人税法が青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それ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ことを納税者に保障した趣旨に鑑み、単に更正に係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って具体的に明示することを要するものというべきである。」

「本件各更正処分は、いずれも控訴人の受託業務、当該業務の契約年月日及び計上漏れとなっていた金額についての帳簿上の記載を覆すことなく、これらをそのまま肯定した上で、かかる業務が法人税法上の収益事業に該当するという法的評価により更正したものであることが認められるので、本件各更正処分は、帳簿書類の記載自体を否定することなしにされた更正処分である。」ことから、小牧定織物事件の最高裁判決が提示し、本判決も引用しているように

「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、そ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、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（以上につき、最高裁昭和六〇年判決）。」と解されている。

また、更正の理由の程度についても

「更正の理由付記は、単に納税者に更正の理由を示すに止まらず、更正の妥当公正を担保する趣旨をも含むものであるから、更正の理由を納税者が推知できる場合であっても、その理由を納税義務者が推知できると否とにかかわらず、付記すべき理由の程度が緩和されるものではないというべきである」と最高裁昭和三八年一二月二七日判決を引用し述べている。

「最高裁昭和六〇年判決は、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。

すなわち、最高裁昭和六〇年判決の事例は、被控訴人が主張するように、「理由付記の程度としては、法的判断の結論のみが記載され、判断過程や下位法規の検討結果、適用条文についても具体的に記載されていなかった」ものではなく、被控訴人の上記（a）の主張は採用できない。

ロ 認定事実による当てはめ

処分行政庁は法人税法施行令五条一項一〇号、同施行規則四条の三、実費弁償通達の各規定の実体要件を判断して収益事業に該当するとの判断に到ったものであるが、

「本件各付記理由には、法人税法施行令五条一項一〇号、同施行規則四条の三、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、処分行政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。」

被控訴人（課税庁）の法の適用については結論のみを示せば足りるものである旨の主張に対しては、

「更正通知書に更正の理由を付記すべきものとされているのは、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、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趣旨によるものであるところ、法の適用について課税庁と納税者との間で見解が対立する場合等においては、課税庁の恣意の抑制や納税者の不服申立ての便宜等の要請は、法の適用判断の過程について生ずるものと考えられる。

事実関係を示すことで法の適用関係が一義的に明らかである場合やこれを容易に推測することができる場合等、法の適用については結論のみを示せば足りる事案が存することは否定できないが、一般的に法の適用については常に結論のみを示せば足りるとする被控訴人の主張は採用しがたい。」として排斥している。

最高裁昭和六〇年判決の事案においては、法的判断の結論のみが記載され、判

断過程や下位法規の検討結果、適用条文についても具体的に記載されていなかった旨の被控訴人の主張に対しては、

「最高裁昭和六〇年判決は、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。

すなわち、最高裁昭和六〇年判決の事例は、被控訴人が主張するように、「理由付記の程度としては、法的判断の結論のみが記載され、判断過程や下位法規の検討結果、適用条文についても具体的に記載されていなかった」ものではなく、被控訴人の主張は採用できない。」と述べて排斥している。

ハ 小括

本判決は、青色申告に係る更正の理由付記に関する判例を忠実にトレースして判断しており、繰り返しが多く、やや冗長な点はあるが、概ね妥当な判断である。本判決と小牧定織物事件判決とで異なっているのように見えるのは、小牧定織物事件においては、「冷暖房設備について機械として特別償却されていますが、内容を検討した結果、建物附属設備と認められ、特別償却の適用はありませんので、次の計算による償却超過額は損金の額に算入されません。」との記載がなされ、適用条文や判断過程が表示されていないのに対し、本判決では、「本件各付記理由には、法人税法施行令五条一項一〇号、同施行規則四条の三、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、処分行政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。」と述べて、法の解釈や判断過程を記載することを求めている点にあると考えられる。

しかしながら、この違いが発生するのは、小牧定織物事件判決では「機械」か「建物附属設備」という二者択一の判断であったのに対し、本判決では法人税法二条一三号に規定する収益事業から出発して、同法施行令五条一項一〇号、同施

行規則四条の三、実費弁償通達の各要件等についての段階的な判断の結果として結論が導き出されるという判断枠組みの違いから生じているものであり、本判決の判断が小牧定織物事件最高裁判決の判断枠組みから離脱したものではないと考える。

佐藤英明教授は、本件判決と「小牧定織物事件の最高裁判決との関係を検討する必要が生じるが、そもそも同判決の事案がかなり特殊で、冷房機が「建物附属設備」としての「冷房設備」にあたるという、ごく当たり前の（これ以上判断過程を分解して説明することが困難な）場合につき、本件冷房機が建物附属設備にあたるとしただけで判断過程の省略がないと判断したケースであり、中間的な評価や判断を経て結論が得られるタイプの事案でなかったことに照らすと、この最高裁判決を先例としつつ、事案に応じて法的判断の根拠ないし法的判断過程の記載を理由附記の内容として求めることは、整合性を欠くとは言えないと考えられる。」⁵と述べている。

6. 大阪高裁平成 25 年判決の評釈等

(1) 判決に賛成するもの

本判決には数多くの評釈がなされているが、殆どが判決の結論に賛成する者のようである。論者の多数は「更正の理由には、〈1〉更正の原因となる事実、〈2〉それへの法の適用、〈3〉結論の三つを含むところ、〈2〉に関連して生ずる法の解釈の問題や収入・支出の法的評価ないし法的判断の問題については、結論のみを示せば足り、結論に到達した理由ないし根拠を示す必要はないと解されている」という課税庁側の主張に対して、一般的に法の適用については常に結論のみを示せば足りるとする被控訴人の主張は採用しがたいとして排斥した結論を妥当な判断であるとして支持しているものである。

藤曲武美税理士は以下のように評価している。

「否認の結論のみを記載した理由附記は不備であることを明らかにした本判決の判示は注目に値する。」

「本判決は、昭和 60 年最高裁判決の「評価判断に到った過程を検証し得る程度に記載する必要がある」との判示を前提に、調査過程でそうてんとなっていた規定の適用関係について行政処分庁の判断過程を理由附記において示さなければ

ならないことを判示したことは重要である。」⁶

橋本守次税理士は

「この訴訟で課税当局が主張したような、最高裁昭和 60 年判決が、理由附記は処分は法的判断の結論のみをもって足りることを認めた前例であるという考え方は、今後は通用しないと考えるほかはないのではなからうか。」と述べている。⁷

佐藤孝一税理士は

「国が指摘する最高裁昭和 60 年判例は、「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」との留保を附したうえで、「その構成理由の記載は・・・(中略)・・・損金算入を否認したかについて、その法律上及び事実上の根拠を具体的に示している」、「本件更正理由の記載は、・・・(中略)・・・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、Y 税務署長としては、前記のような内容の記載をすることによって、本件更正における事故の判断過程を逐一検証することができる」と判断しているのであって、同判決の評価に関する国の主張は理解し難いものであり、この点に関する本判決の詳細な指摘は正当なものといえる。」⁸と本判決を評価している。

(2) 判決の射程距離を検討する論者

岩崎政明教授は以下のように本件判決の射程距離には限界があるのではないかという疑問を投げかけている。

「もっとも、本判決自ら「事実関係を示すことで法の適用関係が一義的に明らかである場合やこれを容易に推測することができる場合等、法の適用については結論のみを示せば足りる事案が存することは否定できない」と譲歩しているし、また、法令の解釈についても判例・通説による意義が確立しているような場合や通達により行政庁側の取り扱いが明示されているような場合にまで、その内容を全て理由として付記しなければならないのかどうか疑問が残る。数多くの調査件数を抱える一定数の税務職員に限られた期間内に判断を示さなければならない行政の実情に鑑みれば、記載されるべき理由の深さには限界があるから、その理由の程度や相当性については、やはり社会通念ないし経験則によって、事案ごとに個別に判断せざるを得ない領域が残されているように思われる。

本判決は、「一般的に法の適用については常に結論のみを示せば足りるとする」

主張を採用しなかつただけで、これ（引用者注：最高裁昭和 60 年判決）を逆に解釈して、評価否認のうち、法令解釈の否認による法適用については、常にその判断過程を理由として付記しなければ理由不備として違法となるとまで理解するのは行き過ぎであると考える。」

「最高裁昭和 60 年判決は、いわゆる評価否認の事案において、係争冷房機が法人税法 2 条 24 号、同法施行令 13 条 1 号所定の「建物付属設備」である「冷房機」にあたり、したがって、これが租税特別措置法により特別償却の適用対象となる「機械」にあたることは認められないと読み取れる理由が更正処分に付記されていたことから、処分行政庁の「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ことはなく、右の程度の記載でも処分長の恣意抑制という理由附記制度の趣旨目的を損なうことはないというべきである」と判示しているのもであって、これを逆に解釈して、「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。」⁹

（3）金子租税法の記述

金子宏教授は租税法（第 2 3 版）において、以下のように説明されている。

「更正の理由とは①更正の原因となる事実、②それへの法の適用、および、③結論の三つを含む趣旨であると解されるが、②に関連して生ずる法の解釈の問題や収入・支出の法的評価ないし法的判断の問題については、結論のみでなく、結論に到達した理由ないし根拠を納税者に理解しうる程度に示す必要があると解すべきであろう（この点については、平成 2 3 年の国税通則法の改正によって、租税法上の不利益処分についても一般的に理由の付記が要求されることになったにもかかわらず、青色申告に対する更正の理由付記の規定がそのまま残っていることを重くみて、また脚注 3）に引用の大阪高判平成 25 年 1 月 18 日に示されている考え方を参照しつつ、この第 22 版でこのように説を修正することとした）」。¹⁰

大阪高裁平成 25 年判決の影響は、ついには租税法の基準教科書の記述の変更にもまで及んだと評価できる。

注釈

- 1 金子宏「租税法第 23 版」955 頁（弘文堂）
- 2 佐藤英明「行政手続法により課税処分に求められる理由附記の程度」税務事例研究 144 号 31 頁
- 3 佐藤前掲注 2、35 頁
- 4 橋本博之行「政法判例ノート第 3 版」165 頁～166 頁（弘文堂）
- 5 佐藤前掲注 1、38～39 頁
- 6 藤曲武美「青色申告に対する更正の理由附記に不備があるとされた事例」税理 56 卷 15 号 208～213 頁
- 7 橋本守次「続出する理由附記の不備による処分取消判決・裁決・・・波紋どこまで（下）」月刊税務事例 47 卷 9 号 12 頁
- 8 佐藤孝一「財団法人が公益事業会計等に区分していた事業は収益事業に当たるとした更正処分が、理由附記不備の違法があるとして取り消された事例―最高裁昭和 60 年判例の適用を中心として」月間税務事例 45 卷 2 号
- 9 岩崎政明「青色更正処分に係る理由付記の程度」税研 30 卷 4 号 275 頁
- 10 金子前掲注 1、956 頁。