

論壇

最決令和6年3月27日・最判同年5月7日における宇賀裁判官の反対意見―青色申告承認取消処分と適正手続―



青木 文 [神田]

本年3月27日に、興味深い最高裁判決¹が下された。興味深いのは、宇賀克也裁判官による「本件申立ての理由によれば本件は民法318条1項の事件に当たるとの反対意見が付されていることである。つまり、宇賀裁判官は上告審として事件を受審すべきである」と述べているのであるが、不受理決定に際してこのような反対意見が付されるのは珍しい。また、本件で納税者はこの上告受理申立てとは別に上告提起もしているはずであるが、本決定の本文には、「本件を上告審として受理しない」と記載されているものの「本件上告を棄却する」との記載はない。そ

うすると、上告提起については別途判決が言い渡されることになるので、その判決では宇賀裁判官によるより踏み込んだ反対意見が示されるのではないかと期待が高まった。かくして、最高裁令和6年5月7日判決²に接することはとなった。本判決では、上告棄却ではあるものの、期待どおり、宇賀裁判官による傾聴に値する反対意見が付されていた。率直に言って、長年租税手続法に関心を持ってきた筆者は、それを読んで感動してしまった（言うまでもなく、宇賀裁判官は東京大学名誉教授で行政法の大家である）。そこで本稿では、その反対意見を紹介しよう。

2. 本判決の内容

まず原判決（控訴棄却）³は、争点3について、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、以下の諸点を挙げていた。

- 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 処分が大量・反復的

本判決は、「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61年（行ツ）第11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。」（下線ママ）と判示した。

1. 事案の概要と争点

X社（原告・控訴人・上告人）が2事業年度連続して法人税の各確定申告を提出期限までにしなかったことから、処分行政庁は法人税法（令和2年法律第8号）による改正前のもの。以下「法」という。）127条1項4号に該当するとして、X社の令和元年6月期の事業年度以後の青色申告承認取消処分（以下「本件処分」という。）をした。本件処分に係る青色申告承認取消通知書には、法127条1項4号に該当する旨の記載とともに、その「取消処分の基因となった事実」として、「自平成30

年7月1日 至 令和1年6月30日事業年度の法人税確定申告書が、その提出期限までに提出されていないこと」との記載があった。本件の争点は、本件処分が裁量権の範囲の逸脱・濫用により違法であるか（争点1）、本件処分が理由付記の不備により違法であるか（争点2）及び本件処分において事前にX社に防御する機会を与えなかったことが憲法31条、84条に反して違憲・違法であるか（争点3）である。このうち本判決で審理されたのは、争点3についてである。

3. 反対意見の内容

反対意見は、「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よう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、青色申告承認取消処分については、その例外を認めるべき合理的理由は見いださず、としたうえ

で、原判決が示した右記枠内の①～④のいずれの点も、主として次の各点から「合理的理由たり得ない」と述べている。

- ① 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

4. 検討

増額更正や決定といった不利益処分の場合、税務調査を経ており、調査終了手続（調査結果の内容説明（国税通則法74条の11

第2項）や修正申告等の勸奨（同条3項）において、納税者に一定の「防御する機会」が保障されている。これに対して、本件のよう

な青色申告承認取消処分においては、2事業年度連続して期限後申告をする、「法人の青色申告の承認の取消しについて（事務運営指針）」の定めに従い一方的に処分されることになるので、そのような機会が与えられない。さらに、青色申告承認取消処分時の理由付記について、法127条4項（現行2項）後段は「その取消しの処分を基因となした事実が第1項各号又は第2項のいずれに該当するかを付記しなければならない」と規定しており、文理解上は青色申告書にかかる更正の場合のような「その更正の理由を付記しなければならない」（法130条2項）ことまでは求めていないのである。このように、特に税務調査を経ないでなされる青色申告承認取消処分については、増額更正や決定処分と比して適正手続の水準が劣ってしまっている現状があり、これが

本件の問題の根底にある。反対意見で述べられている①～④については、いずれもきわめて説得的であり、特に①～③において原判決の考え方を明確に否定しているところが感慨深い。原判決が示した課税処分の①～③の特徴は、行政手続法上の一連の処分にかかる規定を課税処分の適用除外とする趣旨として挙げられてきたものだからである。なお②については、実際には青色申告承認取消処分は大量・反復的に行われている処分ではないといふことを補足しておこう。本稿では紙幅の都合から本判決の内容の分析までではできなかったが、反対意見と比すれば、本判決が前時代的な内容であることは明らかである。今回の反対意見が、租税行政手続の適正水準をシヨナル・ミニマムたる行政手続法のそれに適うものとする橋頭堡となることを期待したい。

② 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。

④ 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らない。

そして、「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。」と述べている。

1 最決令和6年3月27日T AINS・Z888-2620。

4 43頁以下参照。

5 国税通則法の立法担当者が執筆している志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』（大蔵財務協会、令和4年改訂、2022）1047頁では、この趣旨とは「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、むしろ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こと等の特殊性を有していることに加え、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」として説明されている。