



処分の理由附記をめぐる諸問題：  
改正国税通則法を踏まえて

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2012-11-12 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 日下, 文男 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://doi.org/10.24729/00000986">https://doi.org/10.24729/00000986</a>

# 処分理由附記をめぐる諸問題

— 改正国税通則法を踏まえて —

日下文男

## I はじめに

国税通則法は、昭和 37 年に成立し、同年に施行されている。平成 23 年 11 月 30 日に「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（以下「改正法」という）が国会で成立し、平成 23 年 12 月 2 日公布、同日施行された。

その際に、国税通則法の一部も改正された（以下「改正国税通則法」という）。処分理由附記に係る国税通則法の改正は、平成 25 年 1 月 1 日が施行日とされた（改正法附則 41 条）。

理由附記は、従来、①行政庁が行政決定を行うに際しての行政庁の判断の慎重さと合理性を担保しその恣意を抑制する役割と、②行政決定の理由を相手方に知らせることによって行政上の不服申立てや訴訟を行ううえでの便宜を与えるという役割をもつと考えられてきた<sup>1)2)</sup>。

本稿では、改正国税通則法施行により生じる理由附記に関する新たな問題を検討することとする。

## II 行政運営における透明性の重視

### 1 行政手続法と国税通則法の関係

改正前の国税通則法 74 条の 2（行政手続法の適用除外）において、行政手続法第 2 章「申請に対する処分」、第 3 章「不利益処分」の規定の適用が除外されていた。改正国税通則法 74 条の 14（行政手続法の適用除外）では、「・・・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（略）については、行政手続法第 2 章（申請に対する処分）（第 8 条（理由の提示）を除く。）及び第 3 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）と規定され、新たに下線部分が挿入されたことによって、国税に関するすべての処分について理由附記が必要になった。

行政手続法 8 条（理由の提示）1 項は、「行政庁は、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は、申請者に対し、同時に、当該処分の理由を示さなければならない」

とし、行政手続法 14 条（不利益処分の理由の提示）1 項は、「行政庁は、不利益処分をする場合には、その名あて人に対し、同時に、当該不利益処分の理由を示さなければならない」と規定する。

行政手続法 8 条も同 14 条も、その趣旨は異ならない。すなわち、処分の理由を提示することによって、①行政庁の判断の慎重・合理性を担保し、②処分の相手方の争訟提起の便宜を図ることにねらいがある<sup>3)</sup>。なお、学説においては、不利益処分に対する理由附記は憲法上の適正手続の要請であるとする説が有力となっている<sup>4)</sup>。

一方、判例法理の見地からは、理由附記を行政処分の単なる形式的要件とみるのではなく、その手続保障的機能に着目して理由附記規定の存在を重視する判例法理が、課税処分の分野を中心に形成されてきた<sup>5)</sup>。たとえば、法が理由附記を命じる場合に、理由の記載を欠く処分あるいは不十分な記載の処分は、それだけで取消しを免れないものとされた。根拠法条を示す程度のもものでは足りず、処分を具体的に根拠づけるものでなければならないこと、また、処分理由は、相手方の知不知にかかわらず、処分書の記載自体から知りうるものでなければならないこと等である<sup>6)</sup>。

以上のように、判例法理は、比較的厳格に理由附記を要求するものであったが、理由附記の要請を憲法上のもの（適正手続）とは考えなかったため、この法理の妥当範囲は、理由附記を要求する明文の規定がある場合に限られた<sup>7)</sup>。そして、理由附記を要求する明文規定は必ずしも多くなかったため、理由附記を要する行政処分は、行政手続法制定前の段階では、例外的なものにとどまっていた<sup>8)</sup>。

しかしながら、行政手続法の制定により、「明文の規定がなければ理由附記なし」としてきた従来の判例法理の限界を打ち破り、理由附記を義務付けることは、租税の分野においても憲法が要請する手続保障の原則を尊重するものと考えることができよう。

改正前の国税通則法 74 条の 2 第 1 項の行政手続法第 2 章（申請に対する処分）及び第 3 章（不利益処分）が適用除外になっている理由は、次のように説明される。すなわち、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、むしろ事後的な手続き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ものであることを勘案して、その手続きは全体としていかにあるべきかという観点から、国税通則法及び各税法において必要な範囲の手続きが規定されている。そこで、国税に関する法律に基づく処分には行政手続法第 2 章（申請に対する処分）及び第 3 章（不利益処分）は適用されないこととされていた<sup>9)</sup>。

以上のことは、処分の理由附記に限ってみても至極当然のことといえよう。事後的な手続

きの処理の面からみても、原処分段階で処分の理由附記がなされなくても、異議申立ての段階で、異議申立人に交付される異議決定書には決定の理由が附記されているし（国税通則法84条4項）、審査請求の段階で、審査請求人に交付される裁決書には裁決の理由が附記されているから（国税通則法101条1項）、処分理由の開示の可能性が事後的に確保されている。

また、反復かつ大量に行われる処分において、限られた人員で適正に執行するには、それ相応の事務負担の軽減が必要であろう。

## 2 行政手続法の「透明性」の重視

行政手続法1条1項で、「この法律は、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（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう。第46条において同じ。）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する」と規定し、行政手続法の目的をうたっている。

本条は、大きくは、①行政運営における公正の確保と透明性（行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであることをいう）の向上を図り、②国民の権利利益の保護に資することを目的とする、との二つに区分される。後者は、行政手続法の究極の目的は、国民の権利利益の保護であることになる<sup>10) 11)</sup>。ただし、国民の権利利益の保護や民主主義の原理は、国の法秩序に広く内在している価値であり、行政手続法固有のものではない。本法の固有の目的は、むしろ、「行政運営における公正の確保と透明性・・・の向上を図」という点にある<sup>12)</sup>。

したがって、行政手続法は前者の点が重要と考えられる。「行政運営における公正の確保」とは、行政の意思決定の内容およびその過程が行政担当者の偏見に左右されたり、特定の者の利益に偏ったりすることがないことをいう<sup>13)</sup>。これに対し、「行政運営における透明性」の観念については、本条1項に定義があり、「行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであること」と述べられている。前記の公平の観念は、行政法理論上従来からしばしば用いられてきたものであるが、これに対し、「透明性」の観念は、1980年代の行政改革のなかで、すなわち政治行政の事務のなかで用いられるようになり、昨今は一種の流行語になっているものであるが、法律のなかで用いられるのは初めてであるため、上記のような定義が行われている<sup>14)</sup>。

このような行政手続法1条の分析結果を考えると、行政運営の公正の確保や国民の権利利益の保護はすでに多くの局面で浸透しており、行政運営における透明性こそが重要な視点といえる。しかも、本条は、透明性の定義を条文中に「行政上の意思決定について、その内容及び過程が国民にとって明らかであること」としてわざわざ示しており、立法者の力点の入

れようがうかがい知れる。

また、行政上の意思決定をオープンにすることにより、「国民目線に立った行政運営」<sup>15)</sup>ということも可能であろう。

今回の理由附記の改正は、納税環境整備の一環として、従来の事後的な手続きの処理や限られた人員での適正な事務の執行などの事由よりも（むしろ、このような事由も重要であるが）、行政の透明性の事由を重視したものと考えられる。

### Ⅲ 国税通則法改正の経緯と問題点

#### 1 改正の経緯

理由附記に関して、平成 23 年度税制改正大綱（平成 22 年 12 月 16 日閣議決定、以下、「大綱」という）は次のように述べている。

まず、「第 2 章 各主要課題の平成 23 年度の取組み」の (5) では、「処分の適正化と納税者の予見可能性の確保の観点から、全ての処分について、理由附記を実施します。ただし、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記については、記帳・帳簿等保存義務の拡大と併せて実施することとします。

なお、個人の白色申告者に記帳が義務化されることに伴い、以下の点について今後検討を行います。

① 白色申告者の記帳義務化に伴い、必要経費を概算で控除する租税特別措置についてどのように考えるか。

② 白色申告者に記帳が義務化されることを踏まえ、今後、正しい記帳を行わない者の必要経費についてどのように考えるか。

③ 白色申告者の記帳水準が向上した場合には、現在、白色申告者に認められている専従者控除について、その専従の実態等を勘案し、どのような見直しが可能か検討してはどうか。」とする。

次に、「第 3 章 平成 23 年度税制改正」の (4) では、「全ての処分について、原則として平成 24 年 1 月より理由附記を実施します。ただし、個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記については、次のとおり、記帳・帳簿等保存義務の拡大と併せて実施することとします。

① 個人の白色申告者については、現行、「確定申告を行った所得 300 万円超の白色申告者」には記帳義務・記録保存義務が課されていますが、それ以外の者についても、平成 25 年 1 月から、「確定申告を行った所得 300 万円超の白色申告者」と同程度の記帳義務・記録保存義務を課することとします。

② 個人の白色申告者に対する更正等に係る理由附記については、次のとおり実施することにします。

イ「確定申告を行った所得 300 万円超の白色申告者」については、平成 24 年 1 月以降、理由附記を実施します。

ロ 上記イ以外の者（「確定申告を行った所得 300 万円以下の白色申告者」及び「確定申告をしていない白色申告者」）については、平成 25 年 1 月以降、理由附記を実施します。

ただし、特例として、

(イ) 平成 19 年から平成 23 年までの各年分の所得税につき記帳義務があった者については、平成 24 年 1 月以降、理由附記を実施します。

(ロ) また、平成 24 年 1 月以降、現行の白色申告者に係る記帳義務・記録保存義務の水準と同程度の記帳・記録保存を行っている者については、運用上、平成 24 年 1 月以降、理由附記を実施するよう努めることとします。

ハ なお、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。

(注) 白色申告者に対する更正等に係る理由附記の施行時期については、その者が平成 24 年分において上記イ又はロのいずれかに該当するかによります。なお、「平成 24 年分において上記イ又はロのいずれに該当するか」は、平成 22 年分又は平成 23 年分の所得金額及び確定申告の有無により判定します。

③ その他所要の整備を行います。」とする。

以上のような大綱の意向を汲みつつ、いくつかの軌道修正をしながら、改正法が成立した。大綱が示す重要事項の一つ目は、すべての処分について理由附記を実施するという観点から、前述したように、改正国税通則法 74 条の 14（行政手続法の適用除外）によってその実現がなされた。なお、施行日は大綱が示すより 1 年ずれて平成 25 年 1 月 1 日からとなった。

次に重要事項の二つ目は、個人の白色申告者のすべてについて、記帳義務・記録保存義務を課すことに関して、所得税法から、前々年分及び前年分の所得金額が 300 万円超で記帳義務・記録保存義務の縛りをかけていた文言が削除された。すなわち、改正後の所得税法 231 条の 2 第 1 項（事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等）では、「その年において不動産所得、事業所得若しくは山林所得を生ずべき業務を行う居住者又はこれらの業務を国内において行う非居住者（青色申告書を提出することにつき税務署長の承認を受けている者を除く。）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これらの所得を生ずべき業務に係る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、かつ、当該書類（その年においてこれらの業務に関して作成した

その他の帳簿及びこれらの業務に関して作成し、又は受領した財務省令で定める書類を含む。次項において同じ。)を保存しなければならない」と規定し、個人の白色申告者のすべてについて、記帳義務・記録保存義務を課すこととなった。なお、施行日は大綱が示すより1年ずれて平成26年1月1日からとなった(改正法附則8条)。

## 2 問題点

このような改正経緯を概観すると、次の点が疑問として浮かび上がってくる。

第一に、大綱では、すべての処分について理由附記を実施するとうたいつつも、後段の記帳義務・記録保存義務の流れを考慮しても、個人事業者の白色申告者のみをターゲットにし、それ以外の納税義務者に関しては記載がなく、およそ問題はないといったニュアンスがうかがわれる。

しかしながら、国税に関する「処分」には、事業所得者等に対する所得税等の更正等のみでなく、すべての納税者が対象となる各種加算税の賦課決定(国税通則法65条~68条)、源泉所得税に係る納税の告知(国税通則法36条)、相続税、贈与税に対する更正・決定(相続税法35条~37条)、第二次納税義務者の告知(国税徴収法32条)、財産の差押え(国税徴収法47条1項)等極めて多種多様である<sup>16)</sup>。このように、大綱や改正国税通則法からは、どのような理由附記が妥当かは不明である。この点は後述する。

第二に、大綱では、「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」としているが、実務上、このような理由附記の使い分けが可能なのか、疑問である<sup>17)</sup>。納税者の記帳・帳簿等の保存の認識の尺度が課税庁によって統一されるのか、記帳・帳簿等の保存の程度分けを厳密に行いえるのか、不確かである。個人事業者の記帳義務・記録保存義務と理由附記の関係については後述する。

なお、上記の大綱では、理由附記と記帳制度の見直しはセットになっているが、前述の改正国税通則法74条の14ですべての処分について平成25年1月1日から理由附記が実施されることになっており、前述した改正後の所得税法231条の2の記帳制度の見直しが施行される平成26年1月1日とともに、個人事業者の白色申告者に係る理由附記も他の納税義務者より1年遅れて平成26年1月1日に施行される(改正法附則8条、同41条)。この点、他の納税義務者と理由附記に関して整合性が保てるのか、疑問が生じる。

## IV 個人事業者の記帳義務・記録保存義務と理由附記の関係

ここでは、大綱がいう「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」について検討を加える。

### 1 青色申告の現行制度と改正法施行による今後の変遷

個人事業者の白色申告の議論に入る前に、その前提として青色申告の現行制度を概観し、改正法施行による青色申告の今後予想される変遷を考察することとする。

所得税法 155 条（青色申告書に係る更正）<sup>18)</sup> 1 項では、「税務署長は、居住者の提出した青色申告書に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正をする場合には、その居住者の帳簿書類を調査し、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、これを行うことができる」とし、同条 2 項では、「税務署長は、居住者の提出した青色申告者に係る年分の総所得金額、退職所得金額若しくは山林所得金額又は純損失の金額の更正（中略）をする場合には、その更正に係る国税通則法第 28 条第 2 項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を附記しなければならない」とする。1 項のいわゆる「更正の制限」と 2 項の「更正の理由附記」は、青色申告にのみ認められ、白色申告には認められていないものである<sup>19)</sup>。

これは、青色申告が、一定の帳簿書類を備え付け、それにすべての取引を記録し、かつそれを保存している者にのみ認められ、その意味で高い信頼性を与えられていることの表れである<sup>20)</sup>。

他方で、青色申告の更正処分に対してのみ付される理由附記の制度は、そもそも青色申告普及のための誘因策としての特典として理解されていた<sup>21)</sup>。

今回の改正法の成立により、すべての処分に理由附記が実施され、それとの関係で、記帳制度の見直しがなされるということは、青色申告と白色申告の差異がほとんどなくなり、上記の青色申告への高い信頼性の付与や青色申告普及のための誘因策としての特典としての意義が薄れることを意味する。ひいては、すべての処分の理由附記の実施と記帳制度の見直しにより、青色申告制度そのものの存在の意義が改めて問われることになる<sup>22)</sup>。

### 2 個人事業者の記帳義務・記録保存義務規定といわゆる収支内訳書添付義務規定の検証

個人事業者の記帳義務・記録保存義務を規定する所得税法 231 条の 2（事業所得等を有する者の帳簿書類の備付け等）の規定は、前述したように、改正法では、個人の白色申告者のすべてについて、記帳義務・記録保存義務を課すことから、所得税法から、前々年分及び前年分の所得金額が 300 万円超で記帳義務・記録保存義務の縛りをかけていた文言が削除された。しかし、以前から、記帳義務・記録保存義務の違反者に対する罰則規定はない。

また、所得税法 120 条（確定所得申告）4 項では、「その年において不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う居住者が第 1 項の規定による申告書を提出する場合（当該申告書が青色申告書である場合を除く。）には、財務省令で定めるところにより、これ



らの所得に係るその年中の総収入金額及び必要経費の内容を記載した書類を当該申告書に添付しなければならない」と規定する。この「これらの所得に係るその年中の総収入金額及び必要経費の内容を記載した書類」がいわゆる「収支内訳書」と呼ばれるものである。

この収支内訳書の未添付について、罰則規定はない。現行の実務では、総収入金額及び必要経費の計算ができているにもかかわらず、故意に収支内訳書を提出しないという場合があると聞く。理由附記を厳格に実施するという観点からは、その反射的対応として、収支内訳書未添付者に対して罰則規定を設けてもよいと考えられる。収支内訳書が未添付であれば、事実上、理由附記の実施は困難になるものと予見されるからである。

### 3 大綱が示すいくつかの問題提起の検討

大綱の第2章で、個人事業者の白色申告者に記帳義務化されることに伴い、いくつかの問題点が提起されている。

一つ目の、「白色申告者の記帳義務化に伴い、必要経費を概算で控除する租税特別措置についてどのように考えるか」である。現行の租税特別措置法において概算経費控除が行われている代表的な例は、租税特別措置法26条（社会保険診療報酬の所得計算の特例）である。5000万円以下の社会保険診療報酬につき概算で経費が算出できるというものであり、いわゆる医師優遇税制と批判されている制度である。

そもそも、必要経費を概算で計算されることが認められているのであれば、少なくとも必要経費に関しては更正の理由附記というものは生じないと考えられる。しかし、記帳制度の見直しのもとで、零細事業者にも記帳・記録保存義務を課すことから、公平主義の観点からして、いわゆる富裕層といわれる医師・歯科医師に必要な経費の概算を認めることは余程の理由のない限りありえない。記帳制度の見直しを徹底するならば、一部の者だけ必要経費の概算経費を認めることを考えるべきではない。

二つ目の、「白色申告者に記帳が義務化されることを踏まえ、今後、正しい記帳を行わない者の必要経費についてどのように考えるか」については、次項で述べるが、俗にいうアメとムチをいかに使い分けるかにかかっている。

三つ目の、「白色申告者の記帳水準が向上した場合には、現在、白色申告者に認められている専従者控除について、その専従の実態等を勘案し、どのような見直しが可能か検討してはどうか」については、より実態に沿った改善が必要になると考える。青色申告における青色事業専従者控除のような実額での経費控除も考えるべきであろう。このように突き詰めると、青色申告と白色申告の差異がなくなり、前述したような青色申告の存在意義がますます問われることになる。

#### 4 個人事業者の記帳義務・記録保存義務と理由附記の比例関係

以上検討したところによると、個人事業者の記帳義務・記録保存義務と理由附記は比例関係にあるといえる。

すなわち、記帳義務・記録保存義務が果たされていなければならないほど、より詳細かつ具体的な理由附記ができるであろうし、記帳義務・記録保存義務がそれほど果たされていなければ、理由附記も十分なものではなくなる。

この点、方策としては二つの道が用意されている。一つは、課税庁側において、記帳義務・記録保存義務を果たさない者に対して、罰則を強化して納税義務者を強制的に従わせる方法である。二つは、納税義務者側の自助努力（無償による各種団体や税理士等の専門家の援助を含む）に任せるかである。あるいは、その組み合わせもありえよう。いずれの方法を採用かは、今後の推移をみたうえで、詳細な議論が待たれるところである。

#### V 理由附記の程度と内容

ここでは、理由附記の程度と内容を考えるにあたって、青色申告の判例法理を考察する。

理由附記は、署名・捺印等と並んで行政処分の形式的要件にとどまるものと考えられている。このため、理由附記を命じる明文規定に違反することは、処分の無効事由を構成するとの見解がある一方で、これを訓示規定と解して処分の効力に影響を及ぼさないとする見解もみられた<sup>23)</sup>。しかし、最高裁昭和 38 年 5 月 31 日判決<sup>24)</sup>は、「一般に、法が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申立てに便宜を与える趣旨にでたものであるから、その記載を欠くにおいては処分の取消しを免れないものといわなければならない」と判示して右規定が効力規定であることを明らかにした。このように、理由附記の判例法理は、理由附記の瑕疵を処分の取消事由に結びつけてきた。

また、更正通知書に附記した理由が不十分である場合には、異議決定書又は裁決書に十分な理由を附記したとしても、更正処分の違法は治癒されないと解されている<sup>25)</sup>。すなわち、判例は、不服申立裁決における理由附記によって瑕疵が治癒される可能性を否定する。この場合に瑕疵の治癒を認めるとすれば、「処分そのものの慎重、合理性を確保する目的にそわなばかりでなく、処分の相手方としても、審査裁決によってはじめて具体的な処分を知らされたのでは、それ以前の審査手続において十分な不服理由を主張することができないという不利益を免れない」からである<sup>26)</sup>。

理由附記の程度について、前掲の最高裁昭和 38 年 5 月 31 日判決は、「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

決定すべきであるが、・・・・同条2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と解する」と判示している。同様の最高裁判決<sup>27)</sup>が、理由附記の程度につき、「単に更正に係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書類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」とする。

附記すべき理由の程度については、特に「帳簿否認による更正」と「法的評価等の否認による更正」（あるいは「帳簿書類の記載の否認を伴わない更正」）とで理由附記の程度は異なるのかといった視点から論じられてきた<sup>28)</sup>。「帳簿書類の記載の否認を伴わない更正」について、最高裁昭和60年4月23日判決<sup>29)</sup>は、「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」と判示する。

このような最高裁判決は、今日、理由附記の程度について、まず更正処分が帳簿書類の記載自体を否認する更正であるか否かを判断したうえで、仮にそれが「帳簿否認による更正」である場合には、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が要請されるが、仮にそれが「帳簿書類の記載の否認を伴わない更正」である場合には、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必要はなく、そのような評価に至った判断過程について説明又は摘示することにより、手続的統制としての「処分適正化機能」及び争訟における「争点明確化機能」といった理由附記の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されていれば足りると解されているといえよう<sup>30)31)</sup>。

少なくとも、これまでの判例を踏まえるなら、理由附記の最低限の要求として、次のことが求められる。すなわち、①理由の提示は、単に根拠法条を示すだけでは足りず、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して処分がなされたかを明らかにするものでなければならないこと、②処分根拠となる事実に関しては、処分の名あて人にとって十分理解しうる程度に詳しく示すこと、③処分理由は、その記載自体から、名あて人の知りうる場所とならなければならないこと、名あて人がたまたま理由を知りえたかどうかは、理由の提示にあたって考慮されてはならないこと<sup>32)</sup>、である。

## VI 青色申告以外の理由附記の考え方

これまでは、青色申告の理由附記について考察してきたが、すべての処分について理由附

記を実施するとなれば、青色申告の理由附記以外の場合として、その程度と内容をどう考えるべきかについて検討を加える。

### 1 相続税・贈与税の課税処分における理由附記

まず、相続税・贈与税の課税処分において、理由附記の程度と内容はどのようなものであるか考察する<sup>33)</sup>。

昭和 37 年改正前の相続税法においては、税務署長が相続税額・贈与税額を更正・決定する場合にはその理由を附記した書面で納税義務者に通知することが定められていた（旧相続税法 36 条。昭和 37 年の国税通則法の制定に際して当該条文は削除されている）。

贈与税の理由附記が争われた事例として、東京地裁昭和 49 年 9 月 30 日判決<sup>34)</sup>がある。事案の概要は、贈与を受けた納税者が、自分には納税義務はないとして贈与税の申告をしていなかったことに対して、贈与税決定通知書に附記された「相続税法第 66 条第 4 項により申告義務があるにもかかわらず申告がないので決定する」として課税処分が行われたものである。

判決は、「旧相続税法 36 条 1 項は、税務署長が相続税額又は贈与税額を更正し、又は決定した場合には、その理由を附記した書面によりこれを納税義務者に通知する旨定めているが、その附記すべき理由の程度は、右理由附記を命じた法の趣旨及び行政処分の性質に照らすと、青色申告書にかかる更正の理由附記の場合とは異なり、当該処分がどのような理由でされたかを被処分者において知り得る程度のもので足りると解すべきである。

思うに、青色申告書にかかる更正の場合に理由附記が要求されるのは、青色申告書の提出は、政府の承認をうけた法定の帳簿書類を備え付け、申告にかかる所得の計算が右の帳簿書類の正当な記載に基づくものであることが制度上担保されていることにより、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ているのであるから、その更正通知書に附記すべき理由も、帳簿との関連においていかなる具体的根拠に基づいて更正するかを明らかにする程度のものでなければならないのであるが、これに対して、相続税又は贈与税の場合は、右のように申告にかかる課税標準の計算が法定の帳簿書類の正当な記載に基づくものであることを担保し得る制度があるわけではなく、しかも、更正のみならず無申告の場合の決定の通知書にも理由附記を要求しているのであるから、青色申告書にかかる更正の場合と同程度の理由附記を要すると解するのは相当でなく、相続税又は贈与税にかかる更正又は決定の通知書に理由附記を命じた法の趣旨が、一般行政処分における理由告知の場合と同じく、行政庁の恣意を抑制するとともに被処分者の不服申立てに便宜を与えることにあることにかんがみ、被処分者が当該処分がどのような理由でされたかを了知し得る程度で足りるものと解すべきであるからである。

そこで、本件決定についてこれをみると、本件決定の通知書には「相続税法 66 条 4 項により申告義務があるにもかかわらず申告がないので決定する。」と理由が記載されていたことは当事者間に争いが無いところ、右附記理由は、原告が相続税法 66 条 4 項に基づき納税義務を負っていること、原告が右の申告義務を履行していないこと並びに被告税務署長が右理由により本件決定をしたことを明らかにしているから、これによって旧相続税法 36 条 1 項所定の理由附記の要件を充足しているものというべきである」と判示して、原告の請求を棄却した。

このように、判決は、冒頭で、相続税・贈与税の課税処分の理由附記は、青色申告書にかかる更正の理由附記の場合とは異なり、当該処分がどのような理由でされたかを被処分者において知り得る程度のもので足りると解すべきであるとし、青色申告書ではその更正通知書に附記すべき理由も、帳簿との関連においていかなる具体的根拠に基づいて更正するかを明らかにする程度のものでなければならないのであるが、相続税・贈与税の場合は、申告にかかる課税標準の計算が法定の帳簿書類の正当な記載に基づくものであることを担保し得る制度があるわけではないので、青色申告書に係る同程度の理由附記を要求するものではないと結論付けている。

したがって、一般的にいえることは、相続税・贈与税や消費税などの青色申告以外の処分の理由附記については、最低条件を充たす簡素な理由附記で足りると解釈することが可能である<sup>35)</sup>。

## 2 重加算税の賦課決定に係る理由附記

改正国税通則法により、実務上かなりの影響を与えるのは、重加算税の賦課決定に係る理由附記といえよう。今までの一部の実務では白色申告に係る更正通知書に理由附記がなされることがあった。たとえば、医療費控除を受ける際の生命保険会社からの入院給付金の控除漏れなどについて理由附記をして更正処分がなされていた。これらは比較的単純な内容であるからこそ理由附記が可能であったものと考えられる。したがって、無申告加算税や過少申告加算税の賦課決定についても、比較的単純な理由附記で可能と考えられる。

しかしながら、重加算税の賦課決定の理由附記に関しては、課税庁職員の理由附記に費やされる事務量や、隠ぺい・仮装に関する微妙な事実認定を行うに際しての課税庁職員にかかる重圧といった観点から、重加算税賦課に対して課税庁は躊躇し、重加算税の賦課件数が減少することが予想される。本当に悪質な納税者に対しては、課税の公平の観点からきっちりと重加算税を賦課すべきことはいうまでもない。

そこで、重加算税の賦課決定の理由附記について、課税庁職員の事務量と重圧を軽減するための方策としてどのようなものが考えられるであろうか。論者によっては、重加算税の賦

課決定時には明確な理由が存在するのであるから、いくつか理由をあらかじめ印刷をしておき、そこにチェックをして理由附記とする「ボックスチェック方式」を提案する<sup>36)</sup>。

筆者もこのような提案には基本的には賛成である。たとえば、次のような方法はどうだろうか。各税目に関して、重加算税の取扱いについての事務運営指針が国税庁から公表されている<sup>37)</sup>。申告所得税を例にとると、当該事務運営指針に掲げられている「隠ぺい又は仮装に該当する場合」をあらかじめ賦課決定書に印刷をしておくのである。事務運営指針では次のような例示がある。

- (1) いわゆる二重帳簿を作成していること。
- (2) (1)以外の場合で、次に掲げる事実（以下「帳簿書類の隠匿、虚偽記載等」という。）があること。
  - ① 帳簿、決算書類、契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類（以下「帳簿書類」という。）を、破棄又は隠匿していること
  - ② 帳簿書類の改ざん、偽造、変造若しくは虚偽記載、相手方との通謀による虚偽若しくは架空の契約書、請求書、領収書その他取引に関する書類の作成又は帳簿書類の意図的な集計違算その他の方法により仮装を行っていること
  - ③ 取引先に虚偽の帳簿書類を作成させる等していること
- (3) 事業の経営、売買、賃貸借、消費貸借、資産の譲渡又はその他の取引（以下「事業の経営又は取引等」という。）について、本人以外の名義又は架空名義で行っていること。
- (4) 所得の源泉となる資産（株式、不動産等）を本人以外の名義又は架空名義により所有していること。
- (5) 秘匿した売上代金等をもって本人以外の名義又は架空名義の預貯金その他の資産を取得していること。
- (6) 居住用財産の買換えその他各種の課税の特例の適用を受けるため、所得控除若しくは税額控除を過大にするため、又は変動・臨時所得の調整課税の利益を受けるため、虚偽の証明書その他の書類を自ら作成し、又は他人をして作成させていること。
- (7) 源泉徴収票、支払調書等（以下「源泉徴収票等」という。）の記載事項を改ざんし、若しくは架空の源泉徴収票等を作成し、又は他人をして源泉徴収票等に虚偽の記載をさせ、若しくは源泉徴収票等を提出させていないこと。
- (8) 調査等の際の具体的事実についての質問に対し、虚偽の答弁等を行い、又は相手先をして虚偽の答弁等を行わせていること及びその他の事実関係を総合的に判断して、申告時における隠ぺい又は仮装が合理的に推認できること。

以上の記載のみでは、例文的あるいは抽象的という批判があるのであれば、おのおのの事

案の具体的事実をそれぞれの例示の後にかっこ書きで簡記すれば足りると考えられる。

逆に、このような事務運営指針に沿った方式をとれば、課税庁の恣意的な重加算税賦課の防止にもつながる。

## Ⅶ 理由の差替え

理由の差替えとは、いったん処分理由を示した行政庁が、当該処分の取消しを免れるため、処分理由を別のものに差し替えることを指す（なお、理由の追加についても、差替えに準じて考えられる<sup>38)</sup>）。

判例は、法律上理由附記が義務付けられていない白色申告更正処分に関して、理由の差替えは広く認められている（たとえば、最判昭和42年9月12日・訟月13巻11号1418頁）。これに対して、最高裁昭和56年7月14日判決<sup>39)</sup>は、青色申告更正処分の取消訴訟において一定範囲の主張の変更を認めたが、判決文のなかで、「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はできるかどうかはともかく」との留保をつけた点が注目される。ただし、この留保が、理由附記義務との関係から導かれるのかどうかは、必ずしも明確ではない<sup>40)</sup>。

行政法上、差替えの可否をめぐるは、いまなお学説が対立し、判例は差替えを許容する傾向にあるが、なお一般的な判断は示されていないように思われる。おそらく、理由附記義務の趣旨を重視するか紛争の一回的解決を重視するのにより、結論が分かれてくるであろう<sup>41)</sup>。

すなわち、理由附記義務の趣旨を重視するという観点からは、法が理由附記を要求している理由は、一つは、手続的保障の見地から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、処分の理由を示して不服申立てに便宜を与えることにあるが、理由の差替えを自由に認めることは、理由を附記しないで処分を行うのと結果的に同じことになり、せっかく理由附記を要求した法の趣旨の大半を失わせることになりかねない<sup>42)</sup>。したがって、理由の差替えは認めないとするものである。

他方で、紛争の一回的解決を重視するという観点からは、訴訟提起する理由がどうであれ、できるだけ関連紛争を一挙に解決することが望ましいとする考え方である<sup>43)</sup>。この局面では、訴訟が終結するまでは、理由の差替えは自由に認められる。仮に、理由の差替えを認めないとしたら、その紛争自体が固有のものとなり、訴訟で敗訴した者は、異なった理由で再度訴訟提起を行うことも予想される<sup>44)</sup>。これは訴訟経済の視点からは好ましくない。したがって、紛争の一回的解決の観点から、理由の差替えは認めるとするものである。

今回の改正法では、すべての白色個人事業者に対して、記帳義務・記録保存義務が課され

ることとなる。と同時に、処分の際には、当該事業者が記帳・記録保存していた帳簿書類を基に理由附記がなされることとなる。そうすると、記帳・記録保存を重視すればするほど、それとの絡みで行われる処分の理由の結びつきも重視せざるを得なくなることが予想される。このように考えてくると、処分理由と記帳・記録を分断することになる理由の差替えを認めるのは好ましいことといえなくなる。

## VIII おわりに

以上の議論から次のことが重要であろう。

第一に、昨今の「行政運営における透明性」ということが声高に主張されるなかで、今回の理由附記の改正は、納税環境整備の一環として、理由附記は必要ないとする従来の事後的な手続きの処理や限られた人員での適正な事務の執行などの事由よりも（むろん、このような事由も重要であるが）、理由附記を必要とする行政の透明性の事由を重視したものと考えられる。

第二に、大綱及び改正国税通則法では、すべての処分について理由附記を実施するとしているが、大綱では個人事業者の白色申告者を前提に議論しているが、国税の処分は多種多様であり、どのように対応するかが不明である。

さらに、大綱では個人事業者の白色申告者の理由附記と記帳制度の見直しがセットになって議論されているが、実務上可能なのか、また、当該白色申告者に係る理由附記の施行日が1年遅れとなるので他の納税義務者との施行日と整合性を保てるのかといった点に疑問が生じる。

第三に、すべての処分について理由附記が実施されるとともに、すべての個人事業者の白色申告者についても、記帳義務・記録保存義務が課せられるという記帳制度の見直しが行われることになった。この結果として、青色申告と白色申告の差異はなくなり、青色申告の存在意義が問われることになろう。

また、いわゆる収支内訳書の未添付者に対して、理由附記実施や記帳制度の見直しの観点から、罰則を設けることも一方法である。記帳制度の見直しを強調するならば、現行の概算経費での申告制度の廃止や白色専従者控除の実額控除への移行などを検討すべきである。

個人事業者の記帳義務・記録保存義務と理由附記は、比例関係にあるといえる。記帳義務・記録保存義務が果たされていればいるほど、より詳細かつ具体的な理由附記ができるであろうし、記帳義務・記録保存義務がそれほど果たされていなければ、理由附記も十分なものではなくなる。方策としては、課税庁側での罰則を強化するか、納税義務者の自助努力に任せるか、あるいはその組み合わせを考えるか、いくつかの選択肢がある。



第四に、理由附記の判例法理は、理由附記の瑕疵を処分の取消事由に結びつけるとともに、更正通知書に附記した理由が不十分である場合には、異議決定書又は裁決書に十分な理由を附記したとしても、更正処分の違法は治癒されない。

附記すべき理由の程度については、特に「帳簿否認による更正」と「法的評価等の否認による更正」（あるいは「帳簿書類の記載の否認を伴わない更正」）とで理由附記の程度は異なるのかといった視点から論じられてきた。前者は、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が要請されるが、後者は、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必要はなく、そのような評価に至った判断過程について説明又は摘示することにより足りるとする。

少なくとも、理由附記の最低限の要求として、①理由の提示は、単に根拠法条を示すだけでは足りず、いかなる事実関係に基づき、いかなる法規を適用して処分がなされたか、②処分の名あて人にとって十分理解しうる程度に詳しく示したか、③処分理由は、その記載自体から、名あて人の知りうるところとならなければならない。

第五に、青色申告以外の処分の理由附記に関しては、青色申告が帳簿との関連において具体的根拠を求めるに対して、当該処分がどのような理由でされたかを被処分者において知り得る程度のもので足りる。これは、相続税・贈与税が帳簿書類に基づいて税額算定される構造になっていないから当然のことといえる。

重加算税の賦課決定の理由附記は、課税庁職員の事務量や重圧を増やすものと考えられるが、事務運営指針に沿ったボックスチェック方式などの導入により、課税庁職員のそれらを軽減することが可能であると期待される。と同時に、課税庁の恣意的な重加算税賦課の防止にもつながる。

第六に、今回の改正法では、すべての白色個人事業者に対して、記帳義務・記録保存義務が課されることとなる。と同時に、処分の際には、当該事業者が記帳・記録保存していた帳簿書類を基に理由附記がなされることとなる。そうすると、記帳・記録保存を重視すればするほど、それとの絡みで行われる処分の理由の結びつきも重視せざるを得なくなることが予想される。このように考えてくると、処分理由と記帳・記録を分断することになる理由の差替えを認めるのは好ましいことといえなくなる。

第七に、本稿では理由附記を中心に議論を行ってきたが、今回の改正法の成立により、まさに課税庁と納税者の手続面での関係においてドラステックな変化が起こった。これは、起こるべくして起こったものであり、課税庁にのみ負担を強いるものと考えがちであるが、納税者にとっても記帳制度の見直し等によるそれ相応の覚悟と自覚が必要といえよう。

注

- 1) 最判昭和 38 年 5 月 31 日・民集 17 卷 4 号 617 頁。
- 2) ①を処分適正化機能や慎重判断担保機能、②を争点明確化機能や争点提起便宜機能と呼ばれることがある。
- 3) 室井力＝芝池義一＝浜川清 編『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）』160 頁（日本評論社、2008）。
- 4) 室井ほか、前掲注（3）、160 頁。
- 5) 室井ほか、前掲注（3）、119 頁。
- 6) 最判昭和 37 年 12 月 26 日・民集 16 卷 12 号 2557 頁、最判昭和 38 年 5 月 31 日・民集 17 卷 4 号 617 頁等。
- 7) 室井ほか、前掲注（3）、119 頁。
- 8) 室井ほか、前掲注（3）、119 頁。
- 9) 志場喜徳郎ほか 編『国税通則法精解（第 13 版）』814 頁（大蔵財務協会、2010）。
- 10) 室井ほか、前掲注（3）、15 頁。
- 11) 平成 22 年度税制改正大綱（平成 21 年 12 月 22 日閣議決定）を経て納税環境整備の見直しが始まり、政府税制調査会の専門家委員会や納税環境整備小委員会で議論がなされ、議論の一端として、平成 22 年 9 月 14 日に「納税環境整備に関する論点整理」がとりまとめられた。そのなかの「基本的な考え方」のなかで、「わが国の租税制度においては、納税者の権利を保護するための規定が乏しく、納税者の権利利益の保護・救済が不十分。行政手続法及び行政不服審査法の 1 条と比して特別法たる国税通則法 1 条に「国民の権利利益の保護ないし救済」が謳われていないのは問題」と指摘している。
- 12) 室井ほか、前掲注（3）、15 頁。
- 13) 室井ほか、前掲注（3）、15 頁。
- 14) 室井ほか、前掲注（3）、16 頁。
- 15) 武田昌輔教授も、「今や納税者は、単なる税金を徴収される対象者と見られるべきではなく、課税庁は、むしろ、納税者に対する指導的立場を堅持すると同時に納税者を顧客と考えるべきであり、このことは納税者に目線を置いた税制ないし税務行政を確立すべきである」と主張される。武田昌輔「納税者に目線を置いた税制」税務弘報 57 卷 1 号 2 頁（2009）。
- 16) 品川芳宣教授も同様の指摘をされる。品川芳宣『国税通則法の改正案の問題点とあるべき方向性（上）』10 頁（税務事例、2011）。
- 17) 品川、前掲注（16）、10 頁。
- 18) 同様の内容が、法人税法 130 条に規定されている。
- 19) 改正法では、記帳制度の見直しやすべての処分に理由附記を実施するとしながらも、本条文は存置された。
- 20) 金子 宏『租税法（第 16 版）』728 頁（弘文堂、2011）。
- 21) 酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題（上）」税務事例 43 卷 1 号 69 頁（2011）。

- 22) 文脈は異なるが、酒井克彦教授は、「理由附記の程度に記帳の程度との理論的紐付き関係を求める場合には、それが青色申告者であっても、白色申告者であっても、同程度の記帳がなされている場合には、同程度の理由が附記されなければならないと考えるところである。かような見地からは、いよいよ青色申告制度の存在意義に疑問を寄せる見解に接近してくるのである」と述べ、青色申告制度の存在意義を問いただされる。酒井克彦「更正の理由附記を巡る諸問題（下-3）」税務事例 43 巻 1 号 90 頁（2011）。
- 23) 室井ほか、前掲注（3）、119 頁。
- 24) 民集 17 巻 4 号 617 頁。
- 25) 最判昭和 47 年 3 月 31 日・民集 26 巻 2 号 319 頁、最判昭和 47 年 12 月 5 日・民集 26 巻 10 号 1795 頁。
- 26) 最判昭和 47 年 12 月 5 日・民集 26 巻 10 号 1795 頁。
- 27) 最判昭和 38 年 12 月 27 日・民集 17 巻 12 号 1871 頁、最判昭和 47 年 3 月 31 日・民集 26 巻 2 号 319 頁など。
- 28) 占部裕典「租税訴訟における審理の対象—理由附記及び理由の差替えをめぐる諸問題」小川英明＝松沢智＝今村隆『租税争訟（改訂版）』132 頁（青林書房、2009）。
- 29) 民集 39 巻 3 号 850 頁。
- 30) 占部、前掲注（28）、128 頁。
- 31) 金子宏教授は、「更正通知書に理由を附記することが要求されているのは、税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する（処分適正化機能）とともに、処分の理由を相手方に知らせることで不服の申立に便宜を与える（争点明確化機能）ためであると解されているから、附記すべき理由は例文的・抽象的なものでは足りず、帳簿書類との関連において更正処分の具体的根拠を明らかにするものでなければならないと解すべきである。ここに更正の理由とは、①更正の原因となった事実、②それへの法の適用、および、③結論の 3 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すべきであろう」と説明される。金子、前掲注（20）、728 頁。
- 32) 室井ほか、前掲注（3）、161 頁。
- 33) 相続税・贈与税における課税処分の理由附記を検討した論考として、風岡 範哉「相続税・贈与税の課税処分における理由附記」税務事例 43 巻 5 号 67 頁（2011）がある。
- 34) 税資 76 号 3410 頁。
- 35) もっとも、風岡氏は、相続税・贈与税に係る理由附記にも、法的評価を異にして更正する場合には、青色申告の場合と同程度の理由附記が必要であるとされる。たとえば、納税者が土地の時価を不動産鑑定評価額として申告したのに対し、課税庁が路線価方式によるべきとする更正を行うような場合、理由附記の問題としては、「土地の評価誤り」だけでは足りないこととなると解釈される。

ここでは、①更正の原因となる事実（評価対象地が不動産鑑定評価額により評価されていること）、②それへの法の適用（相続税法 22 条）、③計算過程（路線価方式による評価額）、④判断理

由（評価対象地の価額が過少である理由。なぜ路線価方式によることが合理的であるのか、なぜ納税者の不動産鑑定評価書は土地の時価として採用できないのか）といった理由が求められる、とする。風岡、前掲注（33）、72頁。

- 36) 酒井克彦教授は、「処分時に明確な理由は存在するのでありますから、それをいかに負担なく示すかという点については、事務上の工夫があってもよいように思います。具体的提案としては、ボックスチェック方式です。頻度の高いと想定される理由については印刷をしておき、そこにチェックを付することで理由の附記とするというなどの工夫が考えられます」と述べられる。酒井 克彦「国税通則法を巡る諸問題－納税義務の履行確保と納税者保護－」租税研究 713号 158頁（2009）。
- 37) 国税庁ホームページ参照。
- 38) 室井ほか、前掲注（3）、125頁。
- 39) 民集 35 卷 5 号 901 頁。
- 40) 室井ほか、前掲注（3）、126頁。
- 41) 室井ほか、前掲注（3）、126頁。
- 42) 金子、前掲注（20）、833頁。
- 43) 杉光一成『理系のための法学入門（改訂 第6版）』107頁（法学書院、2008）。
- 44) たとえば、原告がその所有する家屋を被告に賃貸しているとして、その明渡しを求める訴えを提起したとしよう。このとき、実際問題として、原告が所有権に基づく請求と賃貸借終了に基づく請求とに二回に分けて二度訴訟をしようとするのは、いかにも常識に反する。この場合、一つの訴訟において、自らの請求を両方の請求権で基礎づけるのが、常識であろう。新堂幸司『新民事訴訟法（第5版）』315頁（弘文堂、2011）。この例のように、関連する請求を一回の訴訟で解決しようとするのが、紛争の一回的解決である。