

法律家のための税法知識

第7回 青色申告承認取消処分と憲法31条の法意

最高裁令和6年5月7日第三小法廷判決(判例タイムズ1523号66頁)

税務特別委員会 委員 今井 学 (54 期)

1 事案の概要及び経過

法人税の青色申告の承認を受けていた上告人 (X) が、確定申告書を提出期限までに提出しなかったことを理由として、行橋税務署長から青色申告承認取消処分 (本件処分) を受けたため、本件処分の取消しを求めた事案である。

X は、①本件処分が裁量権の逸脱及び濫用により違法であること、②理由付記の不備により違法であること、③事前に X に防御する機会を与えなかったことが憲法31条に反して違憲・違法であることを主張したが、第一審 (福岡地裁令和4年12月14日判決・税務訴訟資料272号順号13789) は請求を棄却し、控訴審 (福岡高裁令和5年6月30日判決・同庁令和5年 (行コ) 3号) は控訴を棄却した。

2 青色申告制度及びその取消しについて

青色申告承認の制度は、適式に帳簿書類を備え付けてこれに取引を忠実に記載し、かつ、これを保存する納税者に対して、課税手続上及び実体上種々の特典を与えるものである。

申告書をその提出期限までに提出しなかったときは、当該申告書に係る事業年度まで遡って、青色申告承認を取り消すことができる (法人税法127条1項4号)。

3 裁判所の判断

上告審においては、③の憲法違反の主張のみを上告理由として取り上げ、その余の主張は、民訴法312条の上告理由に当たらないとした。

(1) 多数意見

「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、最高裁平成4年7月1日大法廷判決・民集46巻5号437頁【引用者注：成田新法事件判決】の趣旨に徴して明らかである。」

(2) 補足意見 (渡邊裁判官)

多数意見は、成田新法事件判決が判示する「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、…特に明確にしておきたい2点を補足する」。

「青色申告の承認の取消処分については、…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。…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、総合較量において考慮されるべき要素の一つとなる」。

「多数意見と同旨を判示した最高裁平成…4年9月10日第一小法廷判決*1…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*2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」。

(3) 反対意見 (宇賀裁判官)

ア 「不利益処分を行う場合には、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

* 1：最一小判平成4年9月10日 (税務訴訟資料192-422)

* 2：平成5年11月公布、平成6年10月施行

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、その例外を認めるべき合理的理由は見だし難い。」

イ 原判決が理由とした①金銭に関する処分は事後的な手続で処理することが適当であり、審査請求等の不服申立手続が整備されていることについては、「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うまでもない」し、行政手続法13条2項4号の適用除外は、「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」。

②大量・反復的に行われることについては、「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、修正申告の態様という形で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」。

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という点については、「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则认为られるので、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処分理由の提示が要求されていることについては、「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」。

ウ 「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。」「本判決の多数意見と同旨を判示した最高裁平成4年9月10日第一小法廷判決」は変更すべきこととなる。

4 検討

本判決が引用し、その判断枠組みとしている成田新法事件判決は、「行政処分の相手方に事前の告知、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」と判示し、本判決も「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」と判示しているのであるから、本来であれば、青色申告の承認取消処分について具体的に検討する必要がある。そして、原判決が指摘する①ないし④の点について、いずれも宇賀反対意見が説得的な反論をしており、法廷意見は具体的にこれに答えておらず、執筆者としては宇賀反対意見が相当であると考えるが、渡邊補足意見が引用する最高裁平成4年9月10日第一小法廷判決においても同様の判断がされており、最高裁としての態度は現時点では固まっているといえる。