

青色申告の承認の取消処分に対する事前の防御の機会の付与と憲法 31 条

【文献種別】 判決／最高裁判所第三小法廷

【裁判年月日】 令和 6 年 5 月 7 日

【事件番号】 令和 5 年（行ツ）第 334 号

【事件名】 法人税青色申告承認取消処分取消請求事件

【裁判結果】 棄却

【参照法令】 日本国憲法 31 条、国税通則法 74 条の 14、法人税法 127 条、行政手続法 13 条

【掲載誌】 裁判所ウェブサイト

◆ LEX/DB 文献番号 25573500

京都大学教授 山田哲史

事実の概要

昭和 61 年に設立された株式会社 X は、同年に、以後の事業年度の法人税について、青色申告の承認を受けていた。X は税理士法人 A を税務代理人としていたが、A は、X の法人税にかかる、平成 30 年 6 月期確定申告書及び令和元年 6 月期確定申告書をいずれも提出期限の経過後に提出した。これにより、X は 2 年連続で法人税の確定申告を期限までにしなかったこととなり、令和元年 6 月期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を理由に、法人税法 127 条 1 項 4 号に該当するとして、Y（税務署長）は、青色申告承認の取消処分（本件処分）を行った。本件処分にあたり、X には事前に弁解等の機会は与えられなかった。

所定の不服申立手続（国税不服審判所裁決令 3・1・13LEX/DB26013146 参照）を経て、X は処分の取消しを求めて提訴したが、第一審（福岡地判令 4・12・14LEX/DB25599426）、控訴審（福岡高判令 5・6・30LEX/DB25599427）ともに、請求を棄却したため、X が上告した。

判決の要旨**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 卷 5 号 437 頁（評者注・いわゆる成田新法事件最高裁判決）の趣旨に徴して明らかである。」

2 個別意見**(1) 渡邊恵理子裁判官の補足意見**

「青色申告の承認の取消処分について…国税不服審判所における…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、…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…以降、…行政手続法の制定などの事情の変化もみられる…が、多数意見は、…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。」

(2) 宇賀克也裁判官の反対意見

「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いだし難い。」

原判決がこの合理的理由と捉えているようにも見受けられる、「[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」は、次のような理由で、「いずれの点も合理的理由たり得ない。」

「〔1〕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…。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、(事前の意見陳述手続に関する規定の適用除外を定めた) 行政手続法 13 条 2 項 4 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〕については、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…。

〔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…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

消し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…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ない。

〔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…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…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…と理由提示…の規定を別個独立のものとして設けた…。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。」

判例の解説

一 はじめに

法人税にかかる青色申告承認取消処分について、国税通則法 74 条の 14 第 1 項により、行政手続法第 3 章の適用が除外されている。本判決では、この規定に基づき、事前に防御の機会が与えられないままなされた本件処分の違憲性が争われた。

多数意見は、最高裁判所がしばしば用いる「趣旨に徴して明らか判決」とでも呼ぶべき簡潔なものであり、実質的な判断が十分に示されていると言いはない。これに対して、渡邊裁判官の補足意見(以下、補足意見)があるほか、何よりも、行政法研究者の宇賀克也裁判官が詳細な反対意見(以下、反対意見)を付したことが注目される。以下では、このような多数意見と反対意見の性格を踏まえて、反対意見をむしろ検討の中心に据えて、本判決について検討を行っていくこととする。

二 反対意見の構造

反対意見は、不利益処分について、事前に根拠法条とそれに該当する事実を通知し、事前に意見陳述の機会を保障することが、原則として要求されるとする。これは、多数意見も引用する成田新法事件最高裁判決で、宇賀と同様、行政法研究者としての経験を有する園部裁判官が、その意見の中で、「法律上、原則として、弁明、聴聞等何ら

かの適正な手続の規定を置くことが必要である」としていたところと軌を一にする¹⁾。

原則とされる以上、当然に例外も想定されるところ、合理的理由がある場合には、上記の憲法上の原則に対する例外が認められることは、反対意見も認めている。そして、控訴審判決が、国税通則法による行政手続法第3章の適用除外の理由として挙げた4つの点(判決の要旨2(2)の〔1〕ないし〔4〕²⁾)が、上記のような憲法上の原則に対する例外を認めるための合理的理由として機能するかを反対意見は検討する。そして、いずれの点についても、合理的な理由とはいえないという結論に達するのであるが、その理由づけは——わが国の税務行政の実情についての評価は難しいものの——、詳細かつ筋が通っており、それ自体として説得的である³⁾。他方で、控訴審判決の挙げた事由も、少なくともおおまかには、事前手続をはじめとする詳細な手続保障を不要とする理由となっており、原則を設定しない、緩やかな総合衡量を採用するのであれば、事前手続保障を不要とする根拠を示していると解せなくはない。憲法上の要請として、事前の意見陳述の機会付与を原則とし、例外事由の存在の提示を厳格に求めるという姿勢をとったところに、反対意見が違憲判断を導いた肝がある。

そうすると、反対意見と控訴審判決のいずれの立場が妥当であるかは、憲法31条が事前手続の保障を原則としているかに依存する。そこで、三では、行政手続との関連における憲法31条の意義について検討することとしたい。

三 憲法31条と行政手続

憲法31条が刑事手続について適正手続保障を規律するものであるという点、そして、行政手続についても、その性質等によっては、憲法31条の適正手続保障は、適用、準用、あるいは、類推適用される、少なくともその余地があることについては、判例と学説の多くが認める。もっとも、憲法31条は文言上は、刑事手続の法定を定めるにとどまり、明示的には、法定される手続が適正な内容を具備していることを要求しない。さらに、憲法31条は適正手続保障の条文とされたとしても、あくまで総論的規定であると解されている。すなわち、手続の具体的内容、性質に応じて、とりわけ権利制約の程度の高い、あるいは、歴史的

に典型的な制約手続であると解されてきた類型については、憲法33条以下に具体的な手続の要求内容が規定されており、これらが適用されない類型について初めて、憲法31条が問題となると解されている。結局、歴史的な経緯も参照しつつ、憲法33条以下の具体的規定の内容から類推するような形で、個別具体的な事案における憲法31条の要求内容は確定される。つまり、憲法31条はその本来的適用対象についても、類推類似の作業を経て、その規律内容の認識が行われるものといえよう。

また、第三者所有物没収事件判決(最大判昭37・11・28刑集16巻11号1593頁)で、最高裁は、告知、弁解、防御の機会付与が憲法31条の適正手続保障の内容であるとはいうものの、これが所有物の没収という具体的事案のもとの要求なのか、一般的、さらには、最低限の核心的要求であるのかについては、判決文そのものからは必ずしも判然としない。なお、第三者所有物没収事件における没収は被告人に対する付加刑として言い渡されるもので、没収対象の所有者たる第三者との関係で、厳密な意味での処罰ということはできない。そうすると、憲法31条を厳格な意味の刑罰以外にも準用したと理解するのが妥当であり⁴⁾、少なくとも、没収という所有権の全面的な侵害、それも刑罰と相当程度近いものについては、行政手続保障として、告知、弁解、防御の機会付与が憲法31条から要求されると同事件で最高裁は判示したこととなる。

以上のように、憲法31条の適用、準用、類推適用があったところ、具体的に要求される手続保障の内容はそれ自体からは判然とせず、歴史的経緯や、詳細かつ具体的な保障内容を有する条文が想定する措置との区別と類推を丁寧に行うしかない。その意味では、成田新法事件最高裁判決の総合衡量の枠組みは抽象レベルでの一般論として理解する⁵⁾限りでは妥当であろう。しかし、それだけでは指針も十分に提示されておらず、大まかなものであれ、事案の類型化を通じて、手続の要求内容のある程度特定する作業が必要である⁶⁾。にもかかわらず、抽象度の高いレベルでの判例を引用し、その趣旨に徴して明らかとするだけで、具体的な事案に即してどのような衡量がなされたのかを提示しない本判決の多数意見(や、補足意見が言及する、同様の先例である最判平4・9・

10 税務訴訟資料（1～249号）192号442頁）、そして、行政手続に関する適正手続保障をめぐる多くの事案における最高裁の判示のあり様は妥当ではない。

次に、憲法31条以下との類比が必ずしも有用とはいえず、そして、対象に適合的な先例が見出せない場合、行政手続に関する基本法である行政手続法が制定されている現在では、行政手続における適正手続保障の基本線として立法者が設定した同法の規律を出発点とすべきである。また、仮に行政手続法の適用除外がある場合にも、適用除外の理由を問い、その理由が妥当であるか、具体的な事案が妥当な適用除外の趣旨の範囲に含まれているかが問われることとなろう。

四 本件事案における事前手続の要否

三での検討を踏まえて、本件のような場合に事前手続が要求されるのかを検討しておこう。青色申告承認取消しという、種々の特典を得ることのできる法的地位を奪う性質を持つ行政処分について、憲法33条以下に類比が有益な条項はなく、刑事手続からも乖離している。そうすると、憲法31条や33条以下の刑事手続保障の規定、さらには、第三者所有物没収事件最高裁判決との類比を行う意義は大きくない。また、最高裁の先例は存在するものの、そこでは、必要とされる行政手続のあり様に関する判断も十分に示されていない。行政手続法制定以前の先例であることも踏まえれば、行政手続法を基本線に改めて検討すべきである。

この点、まさに反対意見は、原審が国税通則法74条の14第1項による行政手続法第3章の適用を除外の根拠として挙げる事由の妥当性について厳格な姿勢で検討し、行政手続法の規律を確認しつつ、そこからの乖離する合理的理由が見出せないことを説得的に示している。審査の厳格度の設定の基準はなお問いうるが、反対意見のいう通り、本件を含む青色申告承認取消処分一般について事前手続が要求されると解するのが妥当である⁷⁾。

五 おわりに

以上の通り、本件については、反対意見の立場が妥当である。もっとも、行政手続法が設定した基本線からの乖離に合理性が認められないことをもって「違憲」といふべきか、さらに、適条は憲

法31条と13条のいずれとすべきかについては、なお議論の余地があり得よう。

この点について、私見を述べると、法律レベルの基本法に具体的な基準線を求めつつも、適正手続保障の要求自体は憲法の要求であるというべきであるし、憲法31条との類比が有効に機能する場面ではなく、13条違反というのが妥当だろう。

●—注

- 1) もっとも、反対意見が、端的にこの原則が憲法上のものであるとするのに対して、園部意見は、憲法31条との関連性は否定しないものの、その根拠として、むしろ法の一般原則に求めている点には、相違点が存在している。
- 2) [1] ないし [3] とほぼ同内容を挙げる、志場喜徳郎ほか編『令和4年改訂 国税通則法精解』（大蔵財務協会、2022年）1047頁も参照。
- 3) 関連して、充実した事後手続の存在のみで、事前手続の不要が基礎付けられないことは補足意見も認めるところであるほか、行政手続法13条2項4号による金銭に関する処分に対する事前手続要請の適用除外について、その趣旨は必ずしも明確ではなく、事後的清算で足りるとする説明も説得性を欠くため、金銭に関する処分への該当性は狭く解すべきだとするもの（高木光ほか『条解行政手続法〔第2版〕』（弘文堂、2017年）238～239頁〔高木〕）がある。
- 4) 最大判昭35・10・19刑集14巻12号1574頁の河村裁判官の反対意見と、笹田栄司「判批」長谷部恭男ほか編『憲法判例百選Ⅱ〔第7版〕』（有斐閣、2019年）239頁などを参照。
- 5) このような理解は、判例による詳細なルール形成を嫌い、個別事案に即した衡量を重視する千葉裁判官が成田新法事件の担当調査官であるという点からも妥当だろう。
- 6) この点について、土井真一「第31条」長谷部恭男編『注釈日本国憲法(3)』（有斐閣、2020年）286頁参照。ここで土井は、行政手続の適正を要求する基本的憲法条項を13条としつつ、31「条との類比で手続の適正を導くのが適当な領域については、本条の類推適用により類型化し、その他の領域については、手続の性質等に鑑みて、できる限り類型化しながら具体的解釈を行うことが」求められるとする。
- 7) この結論が、費用のかかる大きな変更を税務実務に求めるものとなることは否定できない。専門家による詳細かつ説得的な反対意見にもかかわらず、それを容れなかった多数意見にはそのような実務への影響を嫌ったという背景があると見るのは邪推が過ぎるだろうか。